

ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE JURISPRUDENCIA CONTABLE

Por Luis Alberto Cadavid Arango

Abogado Universidad Pontificia Bolivariana.

Especialista en Derecho Comercial Universidad Pontificia Bolivariana. Profesor Departamento de Ciencias Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia.

icadavidarango@yahoo.com

ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE JURISPRUDENCIA CONTABLE

Para poder acercarse a la jurisprudencia en materia contable, es preciso, en primer lugar, y dadas las características de los destinatarios, entrar a hacer un recuento de lo que encierra el concepto, sus canales de desarrollo y, como es lógico, ilustrar con algunos pronunciamientos de los altos tribunales al respecto.

¿QUÉ ES LA JURISPRUDENCIA?

Existen muchas definiciones de jurisprudencia, tanto en los diccionarios jurídicos como en los trabajos de los tratadistas del derecho. De tiempo atrás, la jurisprudencia ha sido considerada en las siguientes acepciones:

1. Interpretación de la ley por los tribunales. En este sentido, se la conoce como fuente del derecho.

2. Conjunto de sentencias judiciales que deciden un mismo punto. En este sentido se la conoce como jurisprudencia uniforme cuando las decisiones son pronunciadas en un mismo sentido, y se la conoce como jurisprudencia contradictoria, cuando en relación con un mismo punto de derecho varios tribunales han resuelto, de manera distinta e, inclusive, cuando un mismo tribunal en distintas providencias, se pronuncia de modo diferente con respecto a un mismo punto de derecho.

La Corte Suprema de Justicia en Sentencia de Casación Civil del 17 de mayo de 1968, se expresa así en torno a la jurisprudencia como interpretadora de la ley:

"Habiendo de considerarse el ordenamiento como un sistema completo y armónico, y de entenderse como un medio para absolver las dificultades y necesidades múltiples y cambiantes de la praxis, la jurisprudencia actualiza permanentemente el derecho y logra su desarrollo y evolución, para lo cual no ha menester de un específico cambio legislativo, bastándole un entendimiento racional y dóctil de las leyes, dentro de un proceso continuo de adaptación de ellas a concepciones, ambiente, organización social, necesidades nuevas, distintas de las que las originaron, posiblemente contrarias a ellas, en armonía con la equidad y los requerimientos vitales.

La ley es una creación del espíritu objetivo, que aun cuando producto de determinado cuerpo

* Abogado, Especialista en Derecho Comercial, Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Santiago.

político constitucionalmente calificado a ese objeto, se independiza de él desde su expedición, al punto de que el influjo de los propósitos que animaron a sus redactores va decreciendo a medida que la norma se proyecta sobre coyunturas cada vez distintas y más lejanas de las de su origen, y de que el intérprete es llamado a proceder con la mente puesta en el legislador, para imaginar cómo habría éste regulado la situación nueva si le hubiese sido factible entonces tenerla presente. En rigor, la jurisprudencia tiene una misión que rebasa los marcos de la gramática y de la indagación histórica. El de lograr que el derecho viva, se remoce y se ponga a tono con la mentalidad y las urgencias del presente, por encima de la inmovilidad de los textos, que no han de tomarse para obstaculizar el progreso, sino ponerse a su servicio, permitiendo así una evolución jurídica sosegada...".

De otro lado, la Corte Constitucional en Sentencia C-131 del 1° de abril de 1993, al referirse a las fuentes del derecho, hace la siguiente anotación, cuando alude el Artículo 230 de la Constitución Nacional, en los dos incisos que lo componen:

"Las fuentes del derecho pueden ser formales o materiales. Las primeras son los cauces por los que se expresa el derecho. Las segundas son los hechos sociales que suministran el contenido del derecho. Ejemplo de las primeras son la ley, los contratos y la costumbre. Ejemplo de las segundas son la economía, la realidad social y política. En el caso que ahora ocupa a la Corte se trata de las fuentes formales del derecho.

Las fuentes están pues constitucionalmente clasificadas en dos grupos que tienen diferente jerarquía:

- Fuente obligatoria: El "imperio de la ley" (Inciso. 1°).
- Fuentes auxiliares: La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina (Inciso 2°).

Ahora bien, por la expresión "imperio de la ley" debe entenderse ley en sentido material — norma vinculante de manera general— y no la ley en sentido formal —la expedida por el órgano legislativo—. Ello por cuanto, según se vio, la primera de las normas es la Constitución (Constitución Nacional, Artículo 4°)".

OTROS PRONUNCIAMIENTOS EN TORNO A LA JURISPRUDENCIA

1. Sentencia C-104 del 11 de marzo de 1993, sobre el objetivo de unificar la jurisprudencia. Estos pronunciamientos provienen de la Corte Constitucional:
 opus: "Un ordenamiento jurídico en un Estado de derecho se caracteriza materialmente por la consagración de un orden social justo y formalmente, al sentir de Kelsen, por su estructura jerárquica(...).

La jerarquía implica, además, unidad. Si una norma jerárquicamente inferior desconoce una norma superior, ella es susceptible de desaparecer del mundo jurídico, mediante las acciones de constitucionalidad o de nulidad —es derecho positivo válido anulable—, o bien es susceptible de ser inaplicada.

La norma jerárquicamente superior es la Constitución, según el Artículo 4° de la Carta, que la define como «norma de normas». Como anota García de Enterría, «la Constitución vincula al juez más fuertemente que las leyes, las cuales sólo pueden ser aplicadas si son conformes a la Constitución».

Se exige pues, para que una norma sea aplicada, que formalmente haya sido expedida de manera regular, y que materialmente ella sea conforme con los contenidos axiológicos de la Constitución (...).

Le corresponde al operador jurídico, entonces, apreciar ambos elementos al momento de aplicar una norma jurídica. Ahora bien, en el caso de los jueces, según el artículo 228 de la Constitución, ellos son independientes para apreciar tales elementos. En virtud de dicha independencia, los jueces pueden no siempre coincidir en sus apreciaciones.

Pues bien, ¿cómo se logra entonces la unidad de un ordenamiento jurídico?

La respuesta es clara. Mediante la unificación de la jurisprudencia.

En efecto, si cada juez, al momento de interpretar la ley, le confiere en sus sentencias un sentido diferente a una misma norma, sin que el propio ordenamiento consagre mecanismos orientados a tal unificación, habrá caos, inestabilidad e inseguridad jurídica. Las personas no podrían saber, en un momento dado, cuál es el derecho que rige en un país.

Lo que es indispensable para el normal funcionamiento del sistema jurídico jerárquico y único es el establecimiento de mecanismos que permitan conferirle uniformidad a la jurisprudencia.

Así lo ha establecido la Sala Plena de la Corte Constitucional a propósito de la unificación de la jurisprudencia de la acción de tutela, cuando afirmó:

"Aun cuando los efectos jurídicos emanados de la parte resolutoria de un fallo de revisión solamente obligan a las partes, el valor doctrinal de los fundamentos jurídicos o consideraciones de estas sentencias trasciende el asunto revisado. La interpretación constitucional fijada por la Corte determina el contenido y alcance de los preceptos de la Carta y hace parte, a su vez, del «imperio de la ley» a que están sujetos los jueces según lo dispuesto en el artículo 230 de la Constitución".

Por otra parte, la uniformidad no es un fin despreciable. Ella busca garantizar los siguientes altos objetivos:

- 1) Asegurar la efectividad de los derechos y colaborar así en la realización de la justicia material (C.N., art. 2)
- 2) Procurar exactitud.
- 3) Conferir confianza y credibilidad de la sociedad civil en el Estado, a partir del principio de la buena fe de los jueces (C.N., art. 83)
- 4) Unificar la interpretación razonable y disminuir la arbitrariedad.
- 5) Permitir estabilidad.
- 6) Otorgar seguridad jurídica materialmente justa.
- 7) Llenar el vacío generado por la ausencia de mecanismos tutelares contra providencias judiciales.

El recurso de casación (C.P.C. Art. 365, C.P.P. art. 210, y C.P.T. art. 86) y la súplica (Art. 130 C.C.A.), bien que distintos, se establecieron con el mismo objetivo: unificar la jurisprudencia.

2. La misma Sentencia C-104 se pronuncia en lo relativo a las fuentes del derecho en Colombia y a la interpretación de la Constitución Nacional, en los siguientes apartes:

«En Colombia, ..., la tradición jurídica secular siempre ha establecido que sólo es fuente formal principal de derecho la ley en sentido material, esto es, la Constitución, la ley, los decretos y demás actos jurídicos. Las otras fuentes sólo son criterios auxiliares. Así se desprende de la evolución que a continuación se reseña:

Tal tradición secular de la dogmática nacional (L.153/887) fue acogida por la Constitución de 1991, que en su artículo 230 (...).

Luego no puede afirmarse que con la Carta de 1991 ha habido un cambio en materia de fuentes formales del derecho en Colombia. Sólo adquirieron base constitucional tradicionales principios que antes sólo tenían piso legal.

Por otra parte el ordenamiento jurídico está conformado por un conjunto de normas que constituyen un «sistema». Es por ello por lo que propiamente no se puede hablar de lagunas de derecho, pues entre las fuentes formales principales —la ley en sentido material— y las fuentes formales auxiliares —las demás—, se establece lo que Cossio denominaba la «plenitud hermética del derecho», en virtud de la cual aquello que no esté prohibido está permitido pero, en todo caso, todas las situaciones jurídicas están previstas por el sistema que conforma el ordenamiento jurídico.

Dentro del sistema normativo colombiano la fuente primera es la Constitución.

Ahora bien, la Constitución consagra un conjunto de valores y principios materiales que apuntan a la conformación de un orden social justo, según se desprende del preámbulo, de los principios fundamentales y de la carta de derechos(...).

Colombia es un Estado social de derecho, según el artículo 1° de la Carta. Esta definición implica que Colombia no sólo es un Estado de derecho, como el Estado liberal clásico, sino que es además un Estado social. Luego, ontológicamente, se le atribuyen dos calidades esenciales al Estado colombiano: la sujeción formal al derecho y una sujeción material del derecho a unos contenidos sustanciales. El primer elemento es relativo a la validez; el segundo a la justicia.

Como anota la doctrina, «...del anterior análisis del Estado social de derecho surgen tres componentes en interacción recíproca:

- a) Un objetivo social
- b) La concepción democrática del poder
- c) La sumisión de ambos términos a la disciplina del derecho».

De conformidad con el artículo 4° de la Carta, que define a la Constitución como norma de normas, tales valores y principios constitucionales tienen un contenido jerárquicamente superior al resto del ordenamiento jurídico, así como formalmente la Constitución es también superior a las demás normas. Luego el ordenamiento jurídico colombiano es un sistema material y formalmente jerárquico de normas, que tiene en la cúspide a la Constitución (...).

Luego una disposición del derecho positivo colombiano, a partir de la definición del Estado social de derecho, es aplicable sólo cuando reúna dos requisitos: que formalmente haya sido expedida de manera regular y que materialmente sea conforme a los valores y principios fundamentales de la Constitución. El operador jurídico debe realizar este doble examen al momento de interpretar una norma vigente.

Tal jerarquía cualitativa de la Carta constituye además una especificidad de la jurisprudencia constitucional, como se apreciará en el estudio que aquí se realiza a propósito de la unificación de la jurisprudencia.

3. La Corte Constitucional se refiere a las Sentencias de Revisión pronunciadas por ella cuando interpreta el ordenamiento fundamental, en la Sentencia T-175 del 11 de abril de 1997, de la siguiente manera en los apartes correspondientes:

«Las sentencias de revisión pronunciadas por la Corte Constitucional, cuando interpretan el ordenamiento fundamental, constituyen también doctrina constitucional, que, según lo dicho, debe ser acatada por los jueces, a falta de disposición legal expresa, al resolver sobre casos iguales a aquéllos que dieron lugar a la interpretación efectuada. No podría sustraerse tal función, que busca específicamente preservar el genuino alcance de la Carta Política en materia de derechos fundamentales, de la básica y genérica responsabilidad de la Corte, que, según el artículo 241 *ibidem*, consiste en la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución.

El control de constitucionalidad admite, según resulta de dicha norma, modalidades diversas, algunas de las cuales se pueden agrupar bajo el concepto de control abstracto, al que dan lugar la mayor parte de sus numerales, siendo evidente que, cuando la Corte revisa, en la forma en que determina la ley, las decisiones judiciales relacionadas con la acción de tutela de los derechos constitucionales (art. 241, num. 9°), verifica la constitucionalidad de tales actuaciones de los jueces, corrigiéndolas cuando las halla erróneas, y, a la vez, interpretando el contenido de los preceptos superiores aplicables, con miras a la unificación de la jurisprudencia.

Y es que resultaría inútil la función de revisar eventualmente los fallos de tutela si ello únicamente tuviera por objeto resolver la circunstancia particular del caso examinado, sin que el análisis jurídico constitucional repercutiera, con efectos unificadores e integradores y con algún poder vinculante, en el quehacer futuro de los jueces ante situaciones que por sus características respondan al paradigma de lo tratado por la Corte en el momento de establecer su doctrina.

Pero, además de aceptarse la tesis según la cual lo expresado por la Corte Constitucional en un fallo de revisión llega tan sólo hasta los confines del asunto particular fallado en las instancias, sin proyección doctrinal alguna, se consagraría, en abierta violación del artículo 13 de la Carta, un mecanismo selectivo e injustificado de tercera instancia, por cuya virtud algunos pocos de los individuos enfrentados en procesos de tutela —aquellos escogidos discrecionalmente por la propia Corte— gozarían del privilegio de una nueva ocasión de estudio de sus casos, al paso que los demás —la inmensa mayoría— deberían conformarse con dos instancias de amparo, pues despojada la función del efecto multiplicador que debe tener la doctrina constitucional, la Corte no sería sino otro superior jerárquico limitado a fallar de nuevo sobre lo resuelto en niveles inferiores de la jurisdicción.

En síntesis, como tal enfoque esterilizaría la función, debe concluirse que las sentencias de revisión que dicta la Corte Constitucional no pueden equipararse a las que profieren los jueces cuando resuelven sobre la demanda de tutela en concreto o acerca de la impugnación presentada contra el fallo de primer grado, sino que, por la naturaleza misma de la autoridad que la Constitución le confiere en punto a la guarda de su integridad y supremacía, incorporan un valor agregado de amplio espectro, relativo a la interpretación auténtica de la preceptiva fundamental sobre los derechos básicos y su efectividad.

Tales sentencias tienen un doble aspecto, con consecuencias jurídicas distintas: uno subjetivo, circunscrito y limitado al caso concreto, bien que se confirme lo resuelto en instancia, ya sea que se revoque o modifique (Decreto 2591 de 1991, art. 36 y Ley 270 de 1996, art. 48), y otro objetivo, con consecuencias generales, que implica el establecimiento de jurisprudencia, merced a la decantación de criterios jurídicos y a su reiteración en el tiempo, y que, cuando plasma la interpretación de normas constitucionales, definiendo el alcance y el sentido en que se las debe entender y aplicar —lo cual no siempre ocurre—, puede comportar también la creación de doctrina constitucional, vinculante para los jueces en casos cuyos fundamentos fácticos encajen en el arquetipo objeto del análisis constitucional efectuado, siempre que tales eventos no estén regulados de manera expresa por normas legales imperativas.

Son esos los fundamentos de la revisión eventual confiada a esta Corporación, pues, según ella lo ha afirmado repetidamente, cuando, a propósito de casos concretos que constituyen ejemplos o paradigmas, sienta doctrina sobre la interpretación de las normas constitucionales y da desarrollo a los derechos fundamentales y a la acción de tutela como mecanismo consagrado para su protección, las pautas que traza deben ser obedecidas por los jueces en casos iguales y a falta de norma legal expresa que los regule.»

4. La ya aludida Sentencia C-104 del 11 de marzo de 1993, también se pronuncia sobre la fuerza vinculante de la jurisprudencia constitucional, cuando afirma:

«La jurisprudencia ha sido definida como el conjunto de providencias dictadas por los altos tribunales que desatando casos iguales decide en forma uniforme.

En el derecho comparado se distinguen dos grandes sistemas en función del papel atribuido a la jurisprudencia como fuente de derecho.

De un lado, en el sistema anglosajón, práctico y empírico por naturaleza, la jurisprudencia es la fuente principal de derecho, de tal manera que los jueces al momento de dictar sentencia consultan los antecedentes que existen en el conjunto de sentencias precedentes. Se enfatiza en la noción de «precedente». La ley escrita ocupa un lugar secundario. De otro lado, en el sistema latino, más especulativo y abstracto, la ley escrita es la principal fuente de derecho. La jurisprudencia ocupa un lugar secundario.

Colombia es heredera de la tradición jurídica latina. El derecho romano en materia privada y el derecho francés en materia administrativa siempre han ejercido una gran influencia sobre el ordenamiento normativo nacional.

Es por ello entonces que en Colombia la jurisprudencia administrativa tiene en principio una

fuerza jurídica secundaria. Ella orienta, auxilia, ayuda y apoya la decisión del juez, el cual se basa esencialmente en la ley, en ningún momento, ella sola puede servir de fundamento principal o exclusivo para justificar una decisión.

Este principio, empero, encuentra una única excepción en la jurisprudencia constitucional, como se analiza a continuación.

De la cosa juzgada constitucional dice el artículo 243 de la Constitución:

Los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional.

Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución.

Esta disposición es desarrollada por el Decreto 2067 de 1991, que dice en su artículo 23:

La doctrina constitucional enunciada en las sentencias de la Corte Constitucional, mientras no sea modificada por ésta, será criterio auxiliar obligatorio para las autoridades y corrige la jurisprudencia.

Las modificaciones a la doctrina existente deberán ser explícitas en la sentencia.

Se observa que entre la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el resto de jurisprudencia de los demás jueces y tribunales del país —en la que se encuentra la del Consejo de Estado—, existen semejanzas y diferencias.

Las semejanzas consisten en que se trata de un pronunciamiento jurisdiccional con fuerza de cosa juzgada. Las providencias tanto de la Corte Constitucional —art. 21 del Decreto 2067 de 1991, como del Consejo de Estado que declaren o nieguen una nulidad —art. 175 del Código Contencioso Administrativo— tienen efectos *erga omnes*, mientras que en general las sentencias judiciales sólo tienen efectos *inter partes*.

Las diferencias estriban en el hecho de que mientras la jurisprudencia de los jueces y tribunales no constituyen un precedente obligatorio, salvo lo establecido en el artículo 158 del Código Contencioso Administrativo (reproducción del acto suspendido). Tales providencias sólo tienen un carácter de «criterio auxiliar» —C.N. art. 230—, para los futuros casos similares, la jurisprudencia constitucional

tiene fuerza de cosa juzgada constitucional— C.N. art. 243 —, de suerte que obliga hacia el futuro para efectos de la expedición o su aplicación ulterior.

Así lo había establecido la jurisprudencia constitucional de la Corte Suprema de Justicia, cuando afirmó lo siguiente:

No hay duda de que en el proceso constitucional que se sigue ante la Corte Suprema de Justicia, rige y existe la institución de la COSA JUZGADA que le da firmeza a las decisiones que adopte...

Pero en el proceso constitucional dicho instituto no está rigurosamente asentado en la triple identidad que lo caracteriza en el proceso civil, ya que la índole propia que lo distingue de los demás procesos establece matices o modalidades a dichos ingredientes, o los excluye como presupuestos de dicha institución.

Con respecto a la IDENTIDAD DE PARTES, requisito fundamental de la cosa juzgada en el proceso civil, en el constitucional no se da pues en él no se presenta enfrentamiento entre litigantes con intereses contrapuestos, y ni siquiera el Estado autor de la norma general que se acusa, asume esta posición por conducto del Procurador General de la Nación ya que la intervención de éste en dicho proceso, se impone en guarda y prevalencia del ordenamiento constitucional. Por ello en la revisión oficiosa de constitucionalidad de los decretos legislativos que el Presidente de la República dicta con fundamento en las facultades de los artículos 121 y 122 de la Constitución, y en la de los proyectos de ley objetados de inconstitucionalidad por el gobierno, el proceso nace y se adelanta sin que medie demanda o solicitud de parte.

En cuanto a la identidad de la causa petendi (*eadem causa petendi*) debe tenerse en cuenta que el juez de la constitucionalidad no está limitado a examinar la norma acusada que (sic) sólo a través de los motivos que haya aducido el demandante, ya que la Corte debe confrontar el acto acusado con la norma fundamental no sólo por las razones que presente el actor, sino a la luz de todos los textos constitucionales y por todas las posibles causas de inconstitucionalidad que existan, a fin de que la decisión final produzca efectos absolutos y *erga omnes* respecto de los textos acusados (...)

Así las cosas, tienen diferente fuerza jurídica, por disposición de la Constitución, la jurisprudencia constitucional y el resto de la jurisprudencia del país.

5. La jurisprudencia como criterio auxiliar de la actividad de los jueces, es contemplada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-083 de 1 de marzo de 1995, así:

“Al referir a la jurisprudencia, en tanto que «criterio auxiliar de la actividad judicial», debe

entenderse que el constituyente del 91 le da al término un alcance más amplio que el que tiene en la Ley 169 de 1896, puesto que no sólo la Corte Suprema de Justicia como Tribunal de Casación, crea hoy, con sus fallos, pautas plausibles de orientación a los tribunales y jueces de niveles subalternos. Lo hacen también otras corporaciones judiciales no existentes aún hace un siglo, como el Consejo de Estado y la Corte Constitucional. Queda dicho ya, que las orientaciones así trazadas no son vinculantes sino optativas para los funcionarios judiciales. Además, no resulta justificado ni razonable, en la actualidad, circunscribir la jurisprudencia al campo del derecho común ni atribuir sólo al recurso de casación la virtud de generarla».

ALGUNAS REFERENCIAS QUE HACE LA LEY A LA JURISPRUDENCIA

La normatividad jurídica se refiere a la jurisprudencia en varias de sus disposiciones; una relación de ellas puede ser la siguiente:

Artículo 230 de la Constitución Nacional: "Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley. La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial."

Artículo 4° de la Ley 153 de 1887: "Los principios del derecho natural y las reglas de la jurisprudencia servirán para ilustrar la Constitución en casos dudosos. La doctrina constitucional es, a su vez, norma para interpretar las leyes."

Artículo 5° de la Ley 153 de 1887: "Dentro de la equidad natural y la doctrina constitucional, la crítica y la hermenéutica servirán para fijar el pensamiento del legislador y aclarar o armonizar disposiciones legales oscuras o incongruentes."

Artículo 8° de la Ley 153 de 1887: "Cuando no haya ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos o materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho."

Artículo 4° de la Ley 169 de 1896: "Tres decisiones uniformes dadas por la Corte Suprema, como Tribunal de Casación, sobre un mismo punto de derecho, constituyen doctrina probable, y los jueces podrán aplicarla en casos análogos, lo cual no obsta para que la Corte varíe la doctrina en caso de que juzgue erróneas las decisiones anteriores."

COMENTARIOS FRENTE A LA NORMATIVIDAD ANTERIOR

Es importante tener en cuenta que el Artículo 230 de la Constitución Nacional, deja sin fundamento lo de la doctrina probable, ya que la norma constitucional es clara en afirmar que los

jueces en sus providencias, sólo estarán sometidos al imperio de la ley, dejando la jurisprudencia como un criterio auxiliar de la actividad judicial.

La Ley Estatutaria de la Administración de Justicia (Ley 270 de 1996), establece en su Artículo 48 que las sentencias proferidas en cumplimiento del control constitucional tienen los siguientes efectos: 1. Las de la Corte Constitucional dictadas como resultado del examen de las normas legales, ya sea por vía de acción, de revisión previa o con motivo del control automático de constitucionalidad, sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutive. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general. La interpretación que por vía de autoridad hace tiene carácter obligatorio general. 2. Las decisiones judiciales adoptadas en ejercicio de la acción de tutela tienen carácter obligatorio únicamente para las partes. Su motivación sólo constituye criterio auxiliar para la actividad de los jueces.

CRITERIOS ENCONTRADOS ENTRE LA CORTE CONSTITUCIONAL Y LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

La Corte Suprema de Justicia, Sala Laboral, en Sentencia 13561 del 11 de mayo de 2000, advierte que las interpretaciones que hace la Corte Constitucional al fallar sobre la constitucionalidad de las normas no son obligatorias. Según la Corte Suprema, la única interpretación con carácter obligatorio respecto de una ley, es la que hace el legislador por vía de autoridad. Explica la misma corporación que de acuerdo con la Ley 270 de 1996, las sentencias de la Corte Constitucional sobre exequibilidad de las leyes, sólo son de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutive, mientras que la parte motiva sólo constituye criterio auxiliar para la actividad judicial. Termina la Corte Suprema diciendo que mal puede colegirse que una decisión de constitucionalidad pueda entrañar contradicciones, como la que supone decir que la norma se aviene a la Constitución pero dentro de un entendimiento diferente al propio derivado de su expresión literal. Esta última conclusión, resulta del hecho de haber afirmado que aun cuando en la misma parte resolutive de su decisión la Corte Constitucional incluyó unos condicionamientos, ellos no pueden tener el efecto de desfigurar su propia decisión de declarar la disposición, como ajustada a la Carta Política, como tampoco de modificar el tenor de la norma pertinente, que con tales orientaciones interpretativas termina diciendo una cosa totalmente diferente a lo que señala en su tenor original.

Por su parte, la Corte Constitucional afirma que las partes motiva y resolutive de sus sentencias conforman un todo. Además, considera que los conceptos consignados en la parte motiva de una sentencia que guarden relación directa e inescindible con la parte resolutive tienen fuerza vinculante.

En torno a los anteriores planteamientos proferidos por el máximo tribunal constitucional, pueden verse las Sentencias C-13 de 1993, C-037 de 1996 y C-427 de 1996.

COLUMNAS DE OPINION, PROS Y CONTRAS

Las posiciones encontradas entre los dos altos tribunales del país ha dado lugar a que se presenten opiniones a favor y en contra de los dos puntos de vista; veamos algunas de ellas:

Arribal Charry González (Ámbito Jurídico, 24 de julio de 2000, pág. 4), afirma, entre otras cosas, lo siguiente: "La actitud de la Corte Suprema de Justicia en la desatinada sentencia, de propiciar el desconocimiento de lo dispuesto en la parte motiva de las sentencias de constitucionalidad proferidas por la Corte Constitucional, no sólo menoscaba la misma autoridad interpretativa del alto tribunal constitucional, que en no pocas oportunidades ha condicionado la exequibilidad de las normas legales a lo dispuesto en la parte motiva de las sentencias con apoyo en la misma Constitución, sino que genera un nocivo desacatamiento de la supremacía e integridad constitucional, en un país donde ya prácticamente no se respeta ni se acata nada, sumidos en una desconcertante y peligrosa inseguridad jurídica".

Armando Benedetti Jimeno (El Tiempo, 25 de septiembre de 2000, pág. 1-19) trae apreciaciones como éstas:

"El verdadero 'revolcón', para seguir utilizando esa palabreja de impertinentes connotaciones de estupro, no ocurrió en el gobierno de Gaviria. Tampoco en la Constitución del 91 cuya paternidad no tiene aquel, según se deduce de los extraños acontecimientos que desembocaron en ella.

El "revolcón", por lo demás continuado durante casi una década, lo realiza la Corte Constitucional, no importa que las viudas de un patrimonio jurisprudencial rebasado, los economistas que imaginan que no hay más ignorancias que las suyas, y los grupos de presión que desde el Congreso, el Banco de la República o los gremios, apuestan al *statu quo*, no nos acompañen en la apreciación.

La lista es impresionante. Fallos sobre libertad de cultos, sobre inexecutable del decreto de la conmoción interior, sobre despenalización del consumo de drogas, sobre el Protocolo II de Ginebra, sobre la no ejecutabilidad de las órdenes militares violatorias de los derechos humanos, sobre la actualización monetaria de las cesantías, sobre la huelga en los servicios públicos no esenciales, sobre los derechos de los usuarios de los servicios públicos domiciliarios, sobre el contenido y el alcance del Estado Social de Derecho, sobre el upac y los intereses a los préstamos de vivienda, en fin, fallos sobre los más diversos y sensibles aspectos del acontecer nacional, que hablan bien de una tarea seria, inteligente, recursiva, útil y arriesgada.

Para toda esa espesa tarea, la Corte ha recurrido a no pocas audacias. Por ejemplo, no inhibirse frente a la cosa juzgada, aclarar fallos, retirar artículos y mantener exequibles otros de una misma norma, rellenar vacíos, restaurar *quasi iure* normas derogadas por leyes que ella tomó inexecutable,

mantener temporalmente vigencia de leyes mientras concedía plazo al Congreso por expedir otra, entronizar la competencia sobre la jurisdicción y lo material sobre lo formal, otorgar efectos retroactivos a los fallos. De muchas de estas actuaciones había antecedentes, pero nunca tan continuados ni tan inmersos en un discurso jurídico coherente y seductor.

Todo esto sin hablar de la tutela que la Corte fortaleció con su jurisdicción constitucional, ampliando significativamente la democracia para los pobres, los enfermos, los desvalidos, los momos, los expósitos. Esa justicia rápida, eficaz, popular, al alcance de cualquier ciudadano, introdujo modificaciones sustantivas que van mucho más allá del control constitucional o legal. Por entre las rendijas de cada pronunciamiento jurídico se han rescatado del naufragio definitivo la equidad, la justicia y la democracia.

No ha sido una tarea fácil. La Constitución del 91 es un engendro neoliberal que podía ser neutralizado o no con los postulados de un Estado Social de Derecho que sobrevivió a los esfuerzos del gobierno de turno para sofocarlos. Debemos a la Corte haber desatado con prudente inteligencia esas contradicciones esenciales. Y le debemos antes que nada que lo del Estado Social no sea letra muerta.

No hay duda de que la Corte funciona mejor que las restantes instituciones de todas las ramas del poder público. Y que lo hace con autonomía, con una cierta y discreta arrogancia, con evidente sensibilidad y pragmatismo que, sin embargo, no abandonan nunca las líneas del raciocinio jurídico.

Ha sido una colegiatura pulcra, moderna y ejemplar que se ha superado a sí misma. Incluso, algunos magistrados han sido mucho más de lo que parecía verosímil, como si la dignidad de cuerpos los hubiese agigantado por dentro. Hasta dan ganas de proponer un Estado todo así, colegiado, plural, decoroso e inteligente".

Por otro lado, Bernardo Garreño Varela (Ámbito Jurídico, 17 de septiembre de 2000, pág. 3) se lanza contra la posición de la Corte Constitucional con los siguientes argumentos:

"Uno de los grandes aportes del positivismo vienés —y concretamente de su mentor, Hans Kelsen— al derecho, fue la teoría según la cual las normas obedecen a una jerarquía, lo que ilustró con la figura geométrica de la pirámide, tomada de los libertarios del siglo XVIII. Ya a finales de ese siglo, entre nosotros, Antonio Nariño había hablado de esa jerarquía, empleando una figura diferente, la circunferencia, cuyo centro cumple el mismo papel que la cúspide de la pirámide en la teoría Kelseniana: son el lugar que ocupa la norma superior (*grundnorm* en la terminología del maestro vienés), de la cual surge todo el derecho positivo.

La Constitución, esa norma superior, señala la manera como ella misma se modifica

jurídicamente (los golpes de fuerza no están regulados por el derecho), y la manera como nacen las normas de inferior jerarquía, indicando el campo que corresponde a cada categoría de normas (lo que significa señalar la competencia de la ley), y la capacidad de los servidores públicos para crear nuevas normas, para modificar las existentes, y para aplicarlas todas, ya sea ejecutándolas, ya velando por su cumplimiento, ya juzgando las normas o la conducta de los asociados (fijando, así la competencia de los servidores públicos).

De esta suerte el ejercicio del poder es apenas el uso de competencias asignadas por la ley (uso de la palabra como sinónimo de derecho positivo), y que por lo tanto sólo llegan hasta donde la ley discierne las competencias; por eso el artículo 6° de la Constitución dice que los particulares sólo son responsables "Por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión y extralimitación en el ejercicio de sus funciones", mandato complementado por la prohibición del artículo 121: "Ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas a las que le atribuyen la Constitución y la ley".

Dentro de esta concepción, los artículos 114 y 150 de la Carta asignan al Congreso la función de hacer las leyes (el primero dice: "Corresponde al Congreso de la República reformar la Constitución, hacer las leyes..."; el segundo repite la fórmula). Por su parte, el artículo 150, numeral 10, permite al Congreso investir al Gobierno de facultades para legislar; y la reglamentación de los estados de excepción autoriza al Presidente para que, mientras duren y con determinadas limitaciones, legisle. Finalmente, el artículo 241 establece, de manera tajante, "A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en los estrictos y precisos términos de este artículo" (subraya mía). Más claro no puede ser: el Congreso dicta, por regla general, las leyes; el Presidente lo hace excepcionalmente. Y la Corte Constitucional guarda la integridad y supremacía de la Constitución.

¿Cómo lo hace? Según el artículo 241 de la Carta, que se debe aplicar en sus estrictos y precisos términos, decidiendo sobre la constitucionalidad de leyes y decretos con fuerza de ley, ya de oficio, ya a petición del gobierno o de los ciudadanos. Nada hay que la autorice a legislar.

Empero, la Corte Constitucional, invocando doctrinas foráneas (por un camino que no es muy difícil seguir, pero que por la brevedad del espacio no puedo señalar), y la difusa teoría del "Estado social de derecho", ha creado un argumento (que tiene un raro parecido con la propaganda de las toallas higiénicas), según el cual su acción debe impregnar toda la estructura jurídica del país (Sent. C-109/95), lo que le ha servido para adjudicarse el papel de constituyente como constructor de la "progresiva y coherente voluntad constituyente", pues la Carta requiere de su interpretación para "actualizarse en el espacio y en el tiempo históricos" (Sent. SU-640/98), para todo lo cual ha "modulado" sus sentencias.

Esta modulación tiene varios grados. El primero es impecable: consiste en decir que una interpretación de la ley es inexequible, pero que la misma disposición, interpretada de otra manera es constitucional, por lo cual quienes la apliquen sólo podrán hacerlo dentro de la interpretación constitucional, como ocurre en las sentencias C-546 de 1992 y C-096 de 1993.

El segundo ya es menos católico: la Corte usa la "ultra-actividad". Según esa figura una norma que ella juzgó y encontró inexecutable sobrevive porque la Corte lo decide, por sí y ante sí, durante un plazo que ella fija arbitrariamente. Sobre este punto hay numerosos ejemplos; pero el que más me ha asombrado es el contenido en la Sentencia C-221 de 1997, en la cual, reconociendo que una norma era inconstitucional (el literal a) del Decreto 233 de 1986 que autoriza a los municipios a gravar con un impuesto la explotación de los lechos de los ríos) aplazó la inconstitucionalidad por cinco años — que, de paso, ya van a vencer sin que el legislador haya remediado la situación como sugirió la Corte — autorizando la aplicación de una ley inexecutable, en perjuicio de los contribuyentes.

En la última forma la Corte asume la función de legislador, lo que ocurre especialmente en materias económicas. Merecen especial mención las siguientes sentencias: C-149 de abril 22 de 1993 que ordenó al Ministerio de Hacienda devolver unos dineros, la Sentencia C-183 de 1998 que eximió de un impuesto a algunos agentes del sistema financiero, cuando lo demandado era la inclusión de otros, y las sentencias con las cuales decidió sobre la emergencia económica de 1998 (sentencias C-122, C-136, C-137, C-138 de 1999). En ellas, se advierte lo siguiente: el Gobierno estimó que las causas de ese estado de excepción estaban en la iliquidez del sector financiero, que requería, en su conjunto, remedios extraordinarios. La Corte encontró desacertado el diagnóstico, y cambió el decreto de tal manera que la emergencia económica quedó configurada de otra manera.

Además, cuando el Gobierno estimó que los recursos que se creaban para conjurar la crisis servían para dar liquidez a todo el sistema, que de acuerdo con la Constitución es uno sólo, la Corte resolvió que sólo podían servir para el sector que escogió arbitrariamente.

Como resultado de esa actuación legislativa de la Corte, el sistema financiero no se ha logrado recuperar y el Estado —es decir, todos los colombianos (bueno, no todos: la guerrilla tiene su plata por fuera)— estamos pagando la iliquidez del sistema financiero; de todo el sistema financiero, no sólo los depositantes pobres.

Pero lo que pretendo destacar en este ensayo es la contradicción que existe entre reclamar la validez absoluta de la Constitución, que fija unas competencias, y ejercer unas, que la Constitución jamás ha asignado a la Corte Constitucional".

JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

Los actos administrativos pueden ser controvertidos por la vía administrativa o por la vía jurisdiccional. A la primera, se la conoce como vía o procedimiento gubernativo. En ella, se controvierten los actos administrativos frente a la misma administración pública; por la vía jurisdiccional el ataque a los actos administrativos se efectúa ante el Consejo de Estado y los Tribunales Departamentales Administrativos.

Sí bien, los actos del Presidente son, desde el punto de vista formal, actos administrativos, algunos de ellos, no poseen dicho carácter por tener fuerza de ley. Los actos del Presidente de la República, con fuerza de ley, es decir, con carácter legislativo, su constitucionalidad no corresponde declararla al Consejo de Estado, sino a la Corte Constitucional por mandato de la Carta Política. Tales actos son los siguientes:

- Decretos extraordinarios, previstos en la Constitución Nacional, Artículo 150, Numeral 10.
- Decretos legislativos, previstos en la Constitución Nacional, Artículo 214.
- Decretos de emergencia económica, previstos en la Constitución Nacional, Artículo 215, y
- Decretos de planificación, previstos en la Constitución Nacional, Artículo 341.

El Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo tiene establecida la acción de nulidad como uno de los medios de control de los actos administrativos. Dicha acción podrá ejercerla cualquier persona por sí o por medio de representante. La acción no sólo procederá cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deben fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió. También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro. Recurriendo a lo expresado por YOUNES MORENO, Curso de Derecho Administrativo, 1997, pág. 125, pueden presentarse las siguientes características de la acción de nulidad, las cuales se constituyen en diferenciadoras en relación con otras acciones:

- Toda persona tiene la acción, es decir, tanto las personas naturales como las personas jurídicas pueden ser sus titulares.
- Los efectos de la sentencia de nulidad son *erga omnes*, o sea, que surte efectos frente a todos.
- La acción de nulidad no caduca, no está sometida a plazos para ser interpuesta.

- Para la suspensión provisional del acto demandado de nulidad, basta demostrar la violación ostensible de la ley.
- La suspensión no se extingue, es decir, no está sometida a caducidad.
- Declarada la nulidad no se pueden estahuir disposiciones nuevas que contengan, en esencia, las anuladas.
- La acción de nulidad no es desistible.

EL CONSEJO DE ESTADO Y LA ACCIÓN DE NULIDAD

El Consejo de Estado es el Máximo Tribunal de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. La Constitución Política (Artículo 237) señala, como una de las atribuciones del Consejo de Estado, conocer de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional. Lo anterior se encuentra corroborado por el Artículo 97 del Código Contencioso Administrativo cuando dispone, como función de la Sala Plena, conocer de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad que se promuevan contra los decretos de carácter general dictados por el Gobierno Nacional, que no correspondan a la Corte Constitucional, cuya inconformidad con el ordenamiento jurídico se establezca, mediante confrontación directa con la Constitución Política y que no obedezca a función propiamente administrativa.

Debe agregarse, además, que la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia en su Artículo 49, establece que el Consejo de Estado decidirá sobre las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional ni al propio Consejo de Estado como Tribunal Supremo de los Contencioso Administrativo.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado tienen atribuciones, otorgadas por la Carta Política, para declarar la inconstitucionalidad de ciertas normas y, por tanto, en ambas corporaciones podrá encontrarse un interesante acervo jurisprudencial y, de modo específico, en materia contable, ya que ésta se encuentra regulada, tanto por leyes como por decretos dictados por el Gobierno Nacional que no tienen carácter legislativo.

A partir de la década de los 90 se ha visto que los pronunciamientos de las dos corporaciones, a que venimos aludiendo, han sido abundantes e importantes en lo que respecta a la contabilidad, la profesión contable y quienes la ejercen.

Antes de seguir adelante y, por consiguiente, de adentrarnos en forma concreta en el campo de la jurisprudencia contable, es importante transcribir apartes de dos Sentencias del Consejo de Estado. La una, referida a los efectos de los fallos de nulidad (Sentencia del 27 de noviembre de 1992, Expediente 4243) y, la otra, relacionada con la demanda de nulidad de los conceptos jurídicos emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Dichas sentencias son en su orden:

De conformidad con lo preceptuado por el Artículo 175 del Código Contencioso Administrativo: "La sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada erga omnes. La que niegue la nulidad pedida producirá cosa juzgada erga omnes pero sólo en relación con la causa petendi juzgada".

Lo anterior significa, como reiteradamente ha dicho la Sala, que el fallo de nulidad contenido en la sentencia es de tal suerte decisivo, que necesariamente debe aplicarse a situaciones jurídicas que no se hubieren consolidado de manera definitiva en vigencia de la norma, ya que la sentencia produce efectos ex tunc, es decir, desde el momento en que se expidió el acto anulado. Y por lo tanto las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban antes de la expedición del acto. Por lo que las situaciones no consolidadas entre el momento de la expedición del acto y la sentencia anulatoria son afectadas por la decisión tomada en esta última.

Por consiguiente, los efectos de las sentencias de nulidad proferidas ... afectan, por lo tanto, las situaciones jurídicas que no se hubieran consolidado durante su vigencia.

En el caso sub lite la situación jurídica referente a la determinación del impuesto a la sociedad actorum no se consolidó de manera definitiva, en virtud de los recursos que contra el acto administrativo interpuso la interesada por lo que, el fallo de nulidad afecta la situación configurada pero no consolidada, contenida en los actos administrativos acusados.

De otra parte, declarada de nulidad de las disposiciones que sirvieron de sustento al acto administrativo ... implica que las mismas fueron retiradas del ordenamiento jurídico desde tales fechas y que al carecer de vigencia, no pueden aplicarse con posterioridad para definir situaciones que por estar sub iudice, no se consolidaron de manera definitiva, así se hubieran gestado durante su existencia.

Resulta inadmisibles la posición adoptada por el apoderado judicial de la entidad demandada en el sentido de solicitar la aplicación de las normas anuladas para decidir el caso sub lite, pues ello implicaría permitir que una norma anulada continuara produciendo efectos hacia el futuro, en contravención, no sólo de la ley sino del principio de la cosa juzgada".

Sentencia 3088 del 26 de octubre de 1995, Consejo de Estado, Sección Primera:

"El ciudadano y abogado E. G. P. C., obrando en su propio nombre y en ejercicio de la acción pública consagrada en el Artículo 84 del Código contencioso Administrativo, ha recurrido ante esta Corporación a fin de que mediante sentencia se declare la nulidad del Concepto 000178 del 1° de septiembre de 1993, dirigido por la delegada -división de doctrina, subdirección jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al jefe de la división de operaciones aduaneras-subdirección operativa de la misma entidad (...).

Para la Sala el acto acusado constituye un acto administrativo, por las siguientes razones (...).

Cabe señalar que, al tenor del párrafo del artículo 57 del decreto 2117 de 1992, los conceptos emitidos por la subdirección jurídica de la citada dirección sobre la interpretación y aplicación de la legislación aduanera, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y su desconocimiento podrá acarrear sanción disciplinaria. Esta característica, a juicio de la Sala, torna obligatoria para la administración la interpretación que allí se haga.

Es del caso resaltar que el concepto acusado aparece publicado en el boletín contentivo de los conceptos de septiembre de 1993 de la división de relatoría de la mencionada subdirección jurídica.

De otra parte, cabe puntualizar que la enumeración de actos demandables que hace el inciso 3° del artículo 14 del decreto ley 2304 de 1989 (subrogatorio del Artículo 84 del C. C. A.) no es taxativa y los conceptos son enjuiciables en la medida en que contengan una decisión capaz de producir efectos jurídicos y emanen de una entidad pública o persona privada que cumpla funciones administrativas.

Las consideraciones precedentes descartan la posibilidad de un pronunciamiento inhibitorio en el caso *sub examine* y conducen a la Sala a rectificar lo expresado en auto del 6 de mayo de 1994".

BREVE MUESTRA DE AYER Y DE LA ÚLTIMA DÉCADA

Con la simple pretensión de mostrar, en forma breve, algunos pronunciamientos de nuestros altos tribunales, presentamos la siguiente relación, en la cual el contraste está dado por el tiempo, es decir, lo más viejo y lo más reciente.

• Auto, 2 de agosto de 1888, II, 269. Siempee que en juicio contra un comerciante o compañía

de comercio se pida la exhibición de libros, los jueces deben obrar de acuerdo con lo que disponen los arts. 56 y 57 del C. de Co.

- Sentencia de Casación del 14 de julio de 1891, VI, 228. El Juez puede estimar, según las circunstancias, la prueba que necesite de los libros de un comerciante, si la contraparte no ha exhibido los suyos.

- Auto del 20 de mayo de 1902, XV, 317. Los libros de comercio hacen parte de los papeles privados que, según la Constitución Nacional, no pueden ser interceptados ni registrados sino por la autoridad, mediante orden de funcionario competente, en los casos y con las formalidades que establezca la ley, y con el único objeto de buscar pruebas judiciales.

- Sentencia de Casación del 6 de noviembre de 1930, XXXVIII, 296. Dice que es principio firme el que en los libros de comercio sólo se abren cuentas a las personas con quienes se tienen negocios a crédito o en cuenta corriente. Por consiguiente, toda cuenta personal abierta en los libros de un comerciante expresa una relación jurídica entre éste y la persona a quien está abierta, y de ella ha de resultar cuál de los dos es acreedor y cuál deudor, y por qué causa.

En el anterior Código de Comercio el contrato de cuenta corriente estaba regulado por los Artículos 730 a 745, en el Código actual por los Artículos 1245 a 1261. Este contrato no debe confundirse con el de cuenta corriente bancaria, el cual aparece regulado en forma separada del anterior; y en el Código vigente corresponde a los Artículos 1382 a 1392.

- Sentencia de Casación del 23 de julio de 1936, XLIII, 778. El valor probatorio de los libros no es absoluto. Apenas respectivo. Así lo establece el Código del ramo. Hacen fe en las causas mercantiles que los comerciantes agiten entre sí. Y la hacen contra quien los lleva, sin que sea admisible prueba tendiente a destruir lo que resultare de sus asientos.

- Sentencia de Casación del 31 de julio de 1936, XLIV, 94. En los litigios entre un comerciante y un no comerciante los libros de comercio no hacen prueba en favor del comerciante sino excepcionalmente, pero en contra del comerciante constituyen siempre una prueba, dentro de la regla general de la indivisibilidad de tales libros.

- Auto, Sala de Negocios Generales del 28 de enero de 1937, XLVI, 167. Se infiere que las sociedades mercantiles no regulares no están excluidas de la obligación que tienen tanto las sociedades mercantiles regulares, como todos los comerciantes en general, de llevar libros donde conste el giro de sus negocios.

Cabe advertir que la referencia hecha en el auto anterior a las sociedades mercantiles no

regulares, tiene que ver con lo dispuesto en el Artículo 472 del Código de Comercio (anterior) que textualmente expresa: "La omisión de la escritura social, y de cualquiera de las solemnidades prescritas en los Artículos 469 y 470, produce nulidad absoluta entre los socios.

Éstos sin embargo, responderán, solidariamente, a los terceros con quienes hubieren contratado a nombre y en interés de la sociedad de hecho".

De otro lado, la Ley 42 de 1898 en su Artículo 2° dice que son aplicables a las sociedades anónimas las disposiciones de los Artículos 469 a 472 y 480 del Código de Comercio.

En conclusión, la sociedad de hecho en el anterior Código de Comercio era considerada como una sociedad nula; la sociedad de hecho también se tenía como sociedad irregular; carecía, como hoy ocurre, de personalidad jurídica, y según se desprende del Auto de la Sala de Negocios Generales, con fecha 28 de enero de 1937, no estaban excluidas del deber de llevar libros en los que constara el giro de sus negocios.

Posterior a la jurisprudencia y legislación a que venimos aludiendo, el Decreto 2521 de 1950 titula su Capítulo III, así: "DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA IRREGULAR O DE HECHO".

No sobra, en este aparte, y habida cuenta de que posteriormente volveremos sobre el tema, hacer mención de los libros de contabilidad y, específicamente, del denominado libro general de cuenta y razón. La Ley 20 de 1905, por la cual se dictaron varias disposiciones fiscales y de contabilidad oficial y mercantil, dispuso lo siguiente en su Artículo 6°: "Desde la sanción de la presente ley es permitido a toda persona natural o jurídica que ejerza legalmente funciones comerciales, llevar los elementos de descripción y cuenta de sus operaciones, o sea respectivamente los que hoy se llevan en el diario y en el mayor, en el libro general de cuenta y razón de que trata el Artículo 271 del Decreto número 1036 del 27 de diciembre de 1904, sobre contabilidad de la Hacienda Nacional, dando a la descripción y a la cuenta de tales operaciones la forma establecida por el decreto citado, en su modelo número 14, y sujetándose, en lo demás, a las disposiciones respectivas del Código de Comercio.

En consecuencia, hacen fe en las causas mercantiles entre comerciantes las operaciones descritas conforme al artículo anterior. Queda reformado en estos términos el Artículo 27 del Capítulo 2°, Título 2° del Código citado".

El Decreto 1036 de 1904 en su Artículo 271, expresa lo siguiente: "El libro general de cuenta y razón irá dividido en folios, y cada página de folio en nueve columnas tanto para el Debe como para el Haber, así:

- 1°) Año y mes;
- 2°) Día del asiento;
- 3°) Número del asiento;
- 4°) Folios de las cuentas acreedoras en el Debe y de las deudoras en el Haber;
- 5°) Nombre de las cuentas acreedoras y narración del asiento en el Debe, y nombre de las cuentas deudoras, únicamente en el Haber;
- 6°) Partida de cada cuenta acreedora en el Debe y de cada deudora en el Haber;
- 7°) Valor de cada asiento;
- 8°) Sumas mensuales; y,
- 9°) Saldos débitos en el Debe y saldos créditos en el Haber".

• Sentencia, Sala de Negocios Generales del 10 de septiembre de 1940, L. 234. La exhibición general de los libros, como fuente de información, es tan necesaria en el juicio en que se persigue la liquidación como aquel en que se ataca por estimarse que no se ha decretado de acuerdo con los estatutos y las normas pertinentes.

• Sentencia de Casación del 22 de junio de 1942, LIV, 126. Se refiere al registro de los libros en las cámaras de comercio y el alcance de dicha inscripción.

La Ley 65 de 1890 en su Artículo único expresó que los libros enunciados en los tres primeros incisos del Artículo 27 estarán encuadernados, forrados y foliados; sus hojas serán rubricadas por el Juez de Comercio y su Secretario, y en la primera de ellas se pondrá una nota fechada y firmada por ambos, que indique el número total de hojas y la persona a quien pertenece el libro. En los distritos donde no haya Tribunal de Comercio, cumplirán estas formalidades el Juez de Circuito o del Distrito y sus respectivos secretarios.

Posteriormente, el Decreto Legislativo 2 de 1906 en su Artículo 7° dispuso que los libros enunciados en los tres primeros incisos del Artículo 27 del Código de Comercio serán rubricados, en los lugares donde haya cámara de comercio, en cada una de sus hojas, por el Secretario de dicha cámara, y en la primera de ellas se pondrá una nota fechada y firmada por el Presidente y el Secretario de la misma, que indique el número total de las hojas y la persona a quien pertenecen los libros.

Cabe agregar que, según el Artículo 9° del Decreto Legislativo 2 de 1906, el registro de libros en las cámaras de comercio ya se venía dando, pues esta última disposición dice que la rubricación de los libros de comercio hecha por los Secretarios de las cámaras, antes de la vigencia del referido decreto, se considerará válida para los efectos legales. Es del caso agregar que sobre cámaras de comercio se expidió la Ley 28 de 1931.

• Sentencia de Casación del 30 de noviembre de 1944, LVIII, 157. Se refiere a la orden de exhibir los libros de comercio y la sanción por no cumplimiento.

En la década de los 90 merecen relacionarse las siguientes sentencias:

- Sentencia de Nulidad del 16 de mayo de 1991, Consejo de Estado, 1323. Cuando tiene naturaleza civil una sociedad de contadores públicos.
- Sentencia de Nulidad del 25 de septiembre de 1991, Consejo de Estado, 3450. Valor probatorio de las certificaciones del Revisor Fiscal para efectos tributarios.
- Sentencia de Casación del 10 de octubre de 1991, Corte Suprema de Justicia. La doble contabilidad o fraude similar, suponen la existencia de una contabilidad para engañar a terceros, que puede estar regularmente llevada. Es decir, acomodada formalmente a los requisitos legales, pero que no obstante resulta ineficaz, por ocultar las operaciones verdaderas. La contabilidad irregular, por su lado, también es ineficaz, por no ajustarse a las formalidades legales, así refleje operaciones verdaderas.
- Sentencia de Nulidad del 16 de octubre de 1992, Consejo de Estado, 4147. Valor probatorio del acta de inspección frente a los libros y papeles de comercio.
- Sentencia de Nulidad del 18 de junio de 1993, Consejo de Estado, 4691. Registros contables para impuestos municipales.
- Sentencia de Casación del 1 de julio de 1993, Sala Laboral, 5724. Norbrarmento de un perito contador.
- Sentencia de Nulidad del 10 de septiembre de 1993, Consejo de Estado, 4709. Aplicación de los ajustes integrales por inflación.
- Sentencia de Nulidad del 27 de septiembre de 1993, Consejo de Estado, 4913. Facturación por computador.
- Sentencia de Nulidad del 15 de octubre de 1993, Consejo de Estado, 4710. Efecto impositivo de los ajustes por inflación.
- Sentencia de Nulidad del 16 de septiembre de 1994, Consejo de Estado, 5684. La contabilidad como prueba de la retención en la fuente.
- Sentencia de Nulidad del 11 de octubre de 1994, Consejo de Estado, 2824. Número de revisorías fiscales en las cooperativas.
- Sentencia del 14 de julio de 1995, Consejo de Estado, 7097. Eficacia probatoria de la certificación de Contador Público o de Revisor Fiscal.
- Sentencia del 17 de noviembre de 1995, Consejo de Estado, 7321. Rechazo de costos por deficiencias contables.
- Sentencia del 26 de julio de 1996, Consejo de Estado, 7776. Registro del Revisor Fiscal en la Cámara de Comercio.
- Sentencia del 12 de septiembre de 1996, Corte Constitucional, C-434. Falsedad en los estados financieros, sujetos activos.
- Sentencia del 8 de octubre de 1996, Corte Constitucional, C-512. Reintegro laboral de los Revisores Fiscales y Administradores.

- Sentencia del 6 de noviembre de 1996, Corte Constitucional, C-597. Divulgación de sanciones a Contadores Públicos o Sociedades de Contadores Públicos.
- Sentencia del 21 de febrero de 1997, Consejo de Estado, 7959. Sanciones por inexactitud y libros de contabilidad.
- Sentencia del 8 de mayo de 1997, Consejo de Estado, 4032. Vigilancia de la Junta Central de Contadores sobre las Sociedades de Contadores Públicos.
- Sentencia del 16 de junio de 1997, Corte Constitucional, C-290. Reglamentación de la contabilidad y los estados financieros.
- Sentencia del 23 de octubre de 1997, Corte Constitucional, C-538. Secreto profesional de los Contadores Públicos.
- Sentencia del 4 de marzo de 1998, Corte Constitucional, D-1787. El Revisor Fiscal de las Sociedades domiciliadas en el exterior, debe informar sobre irregularidades.
- Sentencia del 30 de abril de 1998, Consejo de Estado, 8725. Rechazo de costos inexistentes.
- Sentencia del 9 de octubre de 1998, Consejo de Estado, 9069. Diferencia entre libros de comercio y libros de contabilidad.
- Sentencia del 11 de diciembre de 1998, Consejo de Estado, 9053. Exigencia de certificaciones de Contador Público o Revisor Fiscal.
- Sentencia del 30 de abril de 1998, Consejo de Estado, 8790. Una cosa es la obligación de llevar contabilidad y otra distinta, que dicha obligación se cumpla a través de la confección de los libros. En la actualidad, la ley da a los entes económicos obligados a llevar contabilidad, libertad para establecer el número e importancia de los libros, a condición de que el sistema utilizado tenga valor jurídico contable y que refleje la historia completa y fidedigna de la situación económica.
- Sentencia del 9 de octubre de 1998, Consejo de Estado, 9069. No todos los libros de comercio son libros de contabilidad.
- Sentencia del 19 de marzo de 1999, Consejo de Estado, 9141. No se puede sancionar a los comerciantes por no llevar unos libros específicos de contabilidad que la ley no ha establecido como obligatorios.
- Sentencia del 8 de junio del 2000, Corte Constitucional, C-662. Declara exequibles varios artículos de la Ley 527 de 1999 (Ley de Comercio Electrónico). Los documentos electrónicos están en capacidad de brindar similares niveles de seguridad que el papel y, en muchos de los casos, un mayor grado de confiabilidad y rapidez, especialmente respecto a la identificación de origen y el contenido de los datos, siempre que cumplan los requisitos técnicos y jurídicos plasmados en la ley. El mensaje de datos como tal debe recibir el mismo tratamiento de los documentos consignados en papel, es decir, debe dársele la misma eficacia jurídica, por cuanto los mensajes de datos comportan los mismos criterios de un documento.
- Sentencia 2 de agosto de 2000, Corte Constitucional, C-996. El Artículo 43 de la Ley 222 de 1995 fue declarado exequible por el máximo tribunal constitucional del país.

Algunos de los planteamientos expresados en la sentencia son los siguientes: "(...) Las normas

que se demandan fueron estimadas por el legislador necesarias para asegurar la protección de los mencionados bienes jurídicos, y resultan además proporcionadas a la finalidad buscada".

"(...) El deber de informar la situación jurídico contable de la sociedad y de proveer su cumplimiento, a través de la creación de mecanismos de control administrativos y penales, persigue finalidades sociales valiosas como son: la de asegurar la lealtad dentro de los competidores y la consiguiente protección a los consumidores, la de tener datos confiables para conocer la situación económica de las empresas, como elemento de lucha contra la corrupción, para la vigilancia ciudadana y el desarrollo de la política de la intervención y tributaria del Estado".

LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY 43 DE 1990

Mediante sentencia C-530 de 10 de mayo de 2000, con ponencia del magistrado Antonio Barrera Carbonell, la Corte Constitucional declaró exequibles la mayoría de los artículos demandados de la Ley 43 de 1990, por medio de la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones.

El periódico ÁMBITO JURÍDICO, publicación de Legis Editores S.A, No. 58, 12 al 25 de junio de 2000, pág. 9, trae el siguiente resumen relacionado con el fallo de la Corte Constitucional, el cual reproducimos en su integridad, habida cuenta de lo bien lograda de la síntesis:

La gran mayoría de los artículos de la Ley 43 de 1990, que adicionan la Ley 145 de 1960 reglamentaria de la profesión de contador público, y que fueron demandados por una supuesta inconstitucionalidad, quedaron en pie.

La Corte Constitucional no compartió la mayoría de los argumentos expuestos por el demandante, quien alegaba la existencia de una inconstitucionalidad por consecuencia. Sin embargo, el alto tribunal encontró contrarios a la Carta, entre otras normas, algunos apartes de los artículos 4º, 7º y 8º, y la totalidad del 73.

Para el demandante, las disposiciones eran inconstitucionales por consecuencia, conforme a los criterios establecidos en la Sentencia C-131 de 1997 de la Corte Constitucional. Esta inexequibilidad tenía su origen, a juicio del actor, en una sentencia de septiembre de 1990, emitida por la desaparecida Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. En este fallo el alto tribunal encontró inexequibles algunos apartes del proyecto de ley que fue objetado por el Gobierno en 1984 y que luego se convirtió en la Ley 43 de 1990.

Para el demandante, eran inconstitucionales, por consecuencia, las normas de esta ley que están vigentes y que, según él, resultaban incompatibles con el proveído de dicha corporación.

La Corte Constitucional encontró equivocado el planteamiento del actor, debido a que el pronunciamiento de la Corte Suprema sólo se refirió a unas normas concretas que fueron objetadas por el Presidente de la República y su alcance no era extensible a las demás normas del proyecto de ley.

Además, el máximo tribunal de lo constitucional sostuvo: "(...) tratándose de normas que se encuentran vigentes, pese a haber sido expedidas con fundamento en la Constitución de 1886, el examen material de constitucionalidad debe hacerse bajo la normatividad de la nueva Constitución, no siendo admisible por ende que la Corte aplique su doctrina de la inconstitucionalidad por consecuencia...".

Finalmente, la Corte estimó que en el caso planteado no se trata de que unas normas jurídicas sean el fundamento o la causa para la expedición de otras.

El demandante pretendía dejar sin piso jurídico los siguientes artículos de la Ley 43 de 1990: 4°, 5°, 6°, parágrafo; 7°, 8-3, parágrafo; 10, 16, 17 (parcial), 19 (parcial), 20-3 y parágrafo; 21 (parcial), 23-1, 25 (2-3-4-5); 26 (parcial), 28, 33 (2-4), 37 (parcial), 45, 52, 53 y 73.

Principales apartes declarados inexecutable

Artículo 4°

"De las sociedades de contadores públicos.

(...) En las sociedades de contadores públicos el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de contadores públicos y su representante legal será un contador público, cuando todos los socios tengan tal calidad".

Para la Corte resulta injustificada esta exigencia (texto en negrilla), pues para la representación de la sociedad es indiferente que el representante legal tenga una determinada profesión. El hecho de ser contador no garantiza un mayor éxito en la gestión social de la empresa. Esto se asegura con la participación como socios de los contadores.

Artículo 7°

De las normas de auditoría generalmente aceptadas.

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

A juicio de la Corte, es al legislador a quien le corresponde establecer los principios de auditoría generalmente aceptados. Esto no se opone a que los principios de contabilidad generalmente aceptados, puedan establecerse a través de los usos reiterados, constantes y públicos. Sin embargo, según la Corte, no es posible que el legislador pueda atribuir al Consejo Técnico de la Contaduría la aludida facultad normativa, la cual sí pueden tenerla el Presidente de la República o el Contador General de la Nación, según lo autoriza la Constitución.

Artículo 8°

"De las normas que deben observar los contadores públicos. Los contadores públicos están obligados a:

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

Para la corporación, la expresión en negrilla es inconstitucional debido a que atribuye a la Junta Central de Contadores y al Consejo Técnico de la Contaduría un poder normativo privado del legislador.

Artículo 73

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

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

A juicio del alto tribunal, esta norma viola los artículos 16 y 26 de la Constitución, porque desconoce el derecho que todas las personas tienen a desarrollar, libremente, su personalidad y a escoger profesión u oficio. Además, confiere facultades permanentes al Gobierno para dictar normas que son de competencia del legislador.

DE LOS LIBROS DE COMERCIO: UN RÁPIDO RECUENTO SOBRE ALGUNOS DE LOS ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS

El actual Código de Comercio (Decreto 410 de 1971), que entró en vigencia el primer día de enero de 1972, es muy claro en disposiciones sobre la obligatoriedad de los libros. Sólo después de más de dos décadas se vienen a tomar sus disposiciones con el verdadero sentido que ellas tienen. El Consejo de Estado, la Administración de Impuestos Nacionales y la Superintendencia de Sociedades, mostrando una carencia de análisis y estudio concienzudo,

insistieron en que el Código de Comercio señala libros de contabilidad obligatorios. No fueron capaces durante muchos años de entender que el nuevo estatuto de los comerciantes cambiaba radicalmente, en materia de libros, lo dispuesto por el anterior y más que centenario Código de Comercio.

El viejo Código de Comercio fue adoptado por medio de la Ley 57 de 1887; dicho Código es el del extinguido Estado de Panamá, sancionado el 12 de octubre de 1869, cuyas raíces se encuentran en el Código de Comercio de Chile y, éste a su vez, en el español de 1829, con ascendencia en el Código de Napoleón de 1808. Nuestro adoptado Código de Comercio en su Artículo 27 disponía: "Todo comerciante por mayor está obligado a llevar, a lo menos, cuatro libros para su contabilidad y correspondencia, a saber:

- 1º) El libro diario.
- 2º) El libro mayor o de cuentas corrientes.
- 3º) El libro de inventarios y balances; y,
- 4º) El libro coprador de cartas, de que trata el capítulo siguiente".

El Artículo 28 *ibídem* expresa: "Los comerciantes al por menor sólo están obligados a llevar dos libros o cuadernos, a saber, uno de cuentas corrientes, en que consten sus operaciones diarias, y otro de inventarios y balances, en que conste su situación, por lo menos cada dos años. Se considera comerciante por menor el que vende directamente a los consumidores los objetos en que negocia".

Como puede observarse, la obligatoriedad de unos libros precisos de contabilidad no deja la menor duda; pero de esta normatividad, a la del actual Código de Comercio, hay una diferencia ostensible, pues la libertad, en cuanto a libros de contabilidad, campea por todo el articulado referido a los libros de comercio. Infortunadamente, a muchos les ha dado por entender que cuando el Artículo 52 expresa que al iniciar actividades comerciales y, por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general, que permitan conocer, de manera clara y completa, la situación de su patrimonio; esta disposición exige llevar un libro de inventarios y balances. Completamente equivocada es dicha interpretación, ya que a lo que está obligado es a efectuar la operación del inventario y a realizar el balance, cuestiones éstas que asentará en los libros que a bien tenga. No debe confundirse la obligación de llevar a cabo unas operaciones, con la exigencia de llevar unos libros específicos de contabilidad. Pero las cosas no se quedan ahí: Con la misma falta de profundidad en la lectura y análisis de los textos, concluyen que el Artículo 53 prescribe la obligatoriedad del libro diario, cuando dice que en éstos se asentarán, en orden cronológico, las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante.

EL NUEVO PRONUNCIAMIENTO DEL CONSEJO DE ESTADO

El Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo consideró que no era procedente sancionar a una empresa por no llevar el libro diario, cuando su contabilidad permite establecer, en cualquier momento, su situación fáctica y económica, como también las bases gravables de los tributos que está obligada a pagar al Estado. Para el Consejo de Estado no se puede sancionar a los comerciantes por no llevar unos libros específicos de contabilidad que la ley no establece como obligatorios. La sentencia en la cual se llevan a cabo los pronunciamientos antes aludidos es la 9141 del 19 de marzo de 1999, Sección Cuarta, Magistrado ponente Daniel Manrique Guzmán. Bueno es agregar que lo anterior se opone al concepto 16245, del 15 de noviembre de 1972, emitido por la Superintendencia de Sociedades, en el que el organismo de vigilancia señala que los libros mayor, diario e inventarios y balances son necesarios, pues sólo con ellos se podrá cumplir estrictamente con las normas contables al sistema de partida doble (Artículo 50 C. de Co.), al inventario y balance general (Artículo 52 C. de Co.), y al registro, en orden cronológico, de las operaciones mercantiles (Artículo 53 C. de Co.).

EVOLUCIÓN DEL LIBRO A TRAVÉS DE LOS TIEMPOS

En el viejo Código de Comercio se hace referencia a los libros como objetos muebles en varios artículos. Entre los que pueden tomarse como muestra están los siguientes, con su contenido en la parte pertinente:

Artículo 31. Sustituido, Ley 65 de 1890, Artículo único. Los libros enunciados en los tres primeros incisos del Artículo 27 estarán encuadernados, forrados y foliados; sus hojas serán rubricadas por el Juez de Comercio y su Secretario, y en la primera de ellas se pondrá una nota, fechada y firmada por ambos, que indique el número total de hojas y la persona a quien pertenece el libro.

Los Artículos 60 y 61, que fueron subrogados por el 1º de la Ley 26 de 1922, al referirse al libro coprador de cartas expresa que estará encuadernado, forrado y foliado.

El Artículo 79, correspondiente al Capítulo de los Corredores, expresa que el registro que ellos deben llevar, tendrá las mismas formalidades que se prescriben en los Artículos 31 y 32 para los libros de los comerciantes.

El actual Código de Comercio (Decreto 410 de 1971) se refiere al libro como haz de hojas, pero abre las puertas a otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable. Dicha alusión se encuentra en el Artículo 48.

El Artículo 56 manifiesta que los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series

continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas, conforme a la reglamentación del Gobierno.

Por su parte, el Código de Procedimiento Civil expresa, en su Artículo 251, que son documentos los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares (se ha subrayado). Esta concepción de documento es de suficiente amplitud y, con base en ella, puede afirmarse que los avances tecnológicos, en materia de representación quedan perfectamente comprendidos dentro de la misma.

El hecho de que el Código de Comercio se refiera a procedimientos de reconocido valor técnico-contable, y que el Código de Procedimiento Civil haga mención de todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, dan lugar a que la noción de libro electrónico sea perfectamente adaptable a nuestra normatividad contable.

En la Sentencia 9141, ya referida, el Consejo de Estado manifiesta lo siguiente en relación con el tema que se viene tratando: "El concepto de libro de comercio en general y de libro de contabilidad en particular, ostenta un carácter bastante amplio y comprende, tanto el concepto tradicional de haz de hojas como las cintas magnetofónicas, video tapes, microfichas, disquetes y demás documentos que los adelantos tecnológicos han puesto al servicio de los procesos económicos y que pueden ser autorizados por vía de reglamento.

En la misma sentencia, el Consejo de Estado dijo: "(...) La Sala también considera útil precisar lo que ha de entenderse por libro de comercio en general y por libro de contabilidad en particular. Al efecto, no resulta ocioso traer a colación la definición que de libro trae el Diccionario de la Lengua Española. Esto es, el "conjunto de muchas hojas de papel, vitela, etc., ordinariamente impresas, que se han cosido o encuadernado juntas con cubierta de papel, cartón, pergamino u otra piel, etc., y que forman un volumen". Tal concepto había sido recogido por nuestra legislación, con el aditamento de que debían mantenerse forrados y foliados. En buena hora, el anterior criterio ha sido revaluado para ser ampliado y comprender en él todos los progresos que la tecnología ha puesto al servicio de los actores u operadores de los procesos económicos (cfr. D. 2649/93, Artículo 128). El citado texto es lo pertinente y en desarrollo de lo preceptuado en el Artículo 48 del Código de Comercio, establece:

Artículo 128.- **Forma de Llevar los Libros.** Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones, en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen las máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares".

LA LEY DE COMERCIO ELECTRÓNICO

El Congreso de la República expidió la Ley 527 de 1999, por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y dictan otras disposiciones. Con esta ley, nuestro país se coloca a tono, en materia legislativa, con los avances que se vienen dando en el mundo sobre la materia. El instrumento jurídico del que se hace referencia, con seguridad que servirá de base para la estructuración e implementación de la contabilidad, por medios electrónicos.

Andrés Gómez - Juárez y Martínez - Pantoja, en un interesante artículo publicado en la revista Técnica Contable, abril de 1999, N° 604, Madrid, España, bajo el título: El Intercambio Electrónico de Documentos como Ventaja Competitiva en la Contabilidad, en la introducción expresa: "Hoy en día estamos asistiendo a un enorme cambio en la transmisión de datos y documentos contables de la empresa. Se puede predecir por lo tanto que en la actualidad, como en un futuro próximo las herramientas que utilizará el profesional de la Contabilidad estarán íntimamente ligadas a las comunicaciones. En palabras de René Rioc, Presidente de la Orden de Expertos Contables de Francia "...de todos los progresos que acompañarán a la profesión contable, el intercambio electrónico de datos o documentos -EDI-, es ciertamente el más inminente".

Sin lugar a dudas, las herramientas informáticas, como variable estratégica en la empresa, han sido aplicadas prácticamente a todas. Hoy en día, prácticamente todas las empresas, de cualquier tamaño, están informatizadas. Con normalidad, ya existen integrados a la administración, programas informáticos que gestionan la tesorería, la nómina y casi toda la información contable. Esta integración y consecuente automatización, permite que la velocidad con que se procesan los datos sea muy alta".

Fácil es deducir que nuestra Ley de Comercio Electrónico expresa, en forma muy clara y contundente, las bases de lo que tiene que ver con el intercambio electrónico de datos (EDI) y lo relacionado con la información contable, por medios electrónicos. Los fundamentos están contenidos, entre otros, en los siguientes artículos de la referida normativa:

"Artículo 5°. Reconocimiento Jurídico de los Mensajes de Datos. No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensajes de datos.

Artículo 6°. Escrito. Cuando cualquier norma requiera que la información conste por escrito, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos, si la información que éste contiene es accesible para su posterior consulta.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará, tanto si el requisito establecido en cualquier norma constituye una obligación, como si las normas prevén consecuencias en el caso de que la información no conste por escrito".

Artículo 12, Inciso final: "Los libros y papeles del comerciante podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta".

No debe olvidarse que para la aludida normatividad el intercambio electrónico de datos (EDI) es la transmisión electrónica de datos de una computadora a otra, que está estructurada bajo normas técnicas convenidas al efecto (artículo 2°, Literal e).

Es bueno advertir que la Ley 527 de 1999 fue declarada exequible en una buena parte de sus artículos, mediante Sentencia C-662 del 8 de junio del 2000. El Máximo Tribunal Constitucional afirmó que el mensaje de datos, como tal, debe recibir el mismo tratamiento de los documentos consignados en papel. Es decir, debe dársele la misma eficacia jurídica, por cuanto los mensajes de datos comportan los mismos criterios de un documento. Los documentos electrónicos están en capacidad de brindar similares niveles de seguridad que el papel y, en la mayoría de los casos, un más alto grado de confiabilidad y rapidez, especialmente respecto a la identificación de origen y el contenido de los datos, siempre que cumplan los requisitos técnicos y jurídicos plasmados en la ley. Los mensajes de datos admiten su almacenamiento e inalterabilidad a través del tiempo, facilitan su revisión y posterior consulta, en el caso de la auditoría para fines contables, impositivos y reglamentarios.

Ojalá que con este instrumento tan avanzado, no ocurra algo similar a lo que comentamos en relación con los libros de contabilidad y la libertad establecida en las disposiciones del Código de Comercio, que sólo ahora, después de más de veintisiete años, comienza a ser asimilada por organismos del Estado y muchos particulares.

LIBROS DE COMERCIO Y LIBROS DE CONTABILIDAD

Es bastante común que se confundan los libros de comercio con los libros de contabilidad; es una cuestión bien distinta, pues los primeros, son el género y los segundos, una especie. Cuando se habla de libros de comercio, ha de entenderse dentro de este concepto, a los de contabilidad, principales y auxiliares, los de actas de asamblea o junta de socios y junta directiva, el de socios y el de accionistas. La Superintendencia de Sociedades en Oficio 210-13156, del 30 de junio de 1994, refiriéndose al tema que venimos tratando, expresó: "(...) Puede entenderse, en sentido general, que bajo la denominación de libros de comercio se encuentran los de contabilidad, los de actas de asambleas, de juntas de socios y de juntas directivas, los de registro de acciones o de socios

para el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, los cuales deben ser todos registrados, con excepción de los auxiliares".

Importante es tener en cuenta que la discusión sobre la obligatoriedad de inscribir los libros auxiliares de contabilidad ha quedado resuelta con lo expresado por el Artículo 126 del Decreto 2649 de 1993, el cual expresa en su inciso tercero lo siguiente: "Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los libros auxiliares no requieren ser registrados".

Vale la pena mostrar una excepción a la no obligatoriedad de llevar libros específicos de contabilidad, por una parte, y de no inscribir en el registro los libros auxiliares, de otra; tal excepción la encontramos referida a las sociedades comisionistas de bolsa, las cuales deben llevar el registro de todas las operaciones de compra y venta que ejecuten, en un único libro denominado "Libro de Operaciones", que tendrá el carácter de libro auxiliar de contabilidad, y deberá registrarse en la cámara de comercio (Artículos 3.4.4.1 y 3.4.4.2 de la Resolución 1200 de 1995, Superintendencia de Valores).

En resumen, puede afirmarse: Los libros de contabilidad hacen parte de los libros de comercio, pero no todos los de comercio son libros de contabilidad. Los libros principales de contabilidad deben inscribirse, por regla general, los libros auxiliares no se inscriben, salvo las excepciones previstas en la Ley. Los libros de comercio, que no son de contabilidad, enunciados en el Código de Comercio, son obligatorios y deben inscribirse en el registro mercantil. La Ley prevé libros que, sin ser de contabilidad, son auxiliares. Tal es el caso del dispuesto en el Artículo 130 del Decreto 2649 de 1993, inciso primero, cuyo contenido es como sigue: "Libro de accionistas y Similares. Los entes económicos pueden llevar, por medios mecanizados o electrónicos, el registro de sus aportes; no obstante, en este caso diariamente deben anotar los movimientos de éstos, en un libro auxiliar, con indicación de los datos que sean necesarios para identificar adecuadamente cada movimiento".

La Superintendencia de Sociedades en el Oficio 220-26829, del 3 de noviembre de 1994, expresa: "(...) Es dable concluir que si bien los libros de registro de socios o accionistas y de actas son considerados como libros de comercio, también lo es que no forman parte de los libros de contabilidad, en especial si se tiene en cuenta que estos últimos atienden exclusivamente propósitos de carácter contable, en lo que hace a su registro, forma de llevarlos e información que deben contener y suministrar".

BIBLIOGRAFÍA

- Código Civil y Legislación Complementaria. Legis Editores S.A. Santafé de Bogotá.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Doctrina y Jurisprudencia sobre la Contaduría Pública, 1991-1997. Ecoe Ediciones. Santafé de Bogotá, 1998.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Doctrinas y Jurisprudencia sobre Contaduría Pública 1990-1998. Ecoe Ediciones. Santafé de Bogotá, 1999.
- Constitución Política de Colombia. Legis Editores S.A. Santafé de Bogotá.
- GUILLEN, Raymond y VINCENT, Jean. Diccionario Jurídico. Editorial Temis. Bogotá, 1986.
- Nuevo Código de Comercio. Legis Editores S.A. Santafé de Bogotá.
- ORTEGA TORRES, Jorge. Código Civil. Editorial Temis. Bogotá, 1980.
- ORTEGA TORRES, Jorge. Código de Comercio Terrestre. Editorial Temis. 4ª edición. Bogotá, 1955.
- PEÑA PEÑA, Rogelio Enrique. Código Contencioso Administrativo. 2ª edición. Santafé de Bogotá, 1997.
- PRIETO MESA, Eugenio y QUINTERO ARREDONDO, Beatriz. Código de Procedimiento Civil. Señal Editora. Medellín, 1990.
- Superintendencia de Sociedades. Doctrinas Contables 1997. Santafé de Bogotá, 1997.
- Técnica Contable. Revista del Profesional de la Contabilidad. N°604. Editorial Instituto de Contabilidad de Madrid. Madrid, 1999.
- YOUNES MORENO, Diego. Curso de Derecho Administrativo. Editorial Temis S.A. 6ª edición. Santafé de Bogotá, 1997.

ESTADO ACTUAL Y TENDENCIAS DE LA INVESTIGACION CONTABLE

Por: C.P. Marco Antonio Machado Rivera

Contador Público egresado de la Universidad Nacional.
Especialización en Ciencias Fiscales UAN.

Diplomado en Contabilidad Pública de la U. de A.

Elabora tesis de grado en desarrollo de la especialización de Gerencia Estratégica de Costos en la U. Central.

Actualmente se desempeña como Profesor-Investigador de tiempo completo en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia.

Profesor catedrático de UNAULA. Director del programa de Investigación del Departamento de Ciencias Contables, Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad de Antioquia.

Investigador principal del Proyecto «Alternativas de modelación para mejorar la calidad de la información contable» patrocinado por Centro de Investigaciones y Consultorías de la Universidad de Antioquia (CICA)-Comité de Investigaciones de la U. de A. (CODI).

Se ha desempeñado como Asesor del PNUD, Asesor del Contador General de la Nación, Director de Control de Gestión y Resultados de la Contraloría de Santa Fe de Bogotá y Director del

Centro de Investigaciones de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Central.

kunda@agustiniianos.udea.edu.co