



## Sentencia 290 de 1997 Corte Constitucional

SENTENCIA C-290/97

FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA EXPEDICION DE CODIGOS-Prohibición/DESLEGALIZACION-Regulación de ciertos asuntos por legislador

La Constitución, prohíbe expresamente conceder facultades extraordinarias para la expedición de códigos, leyes estatutarias, orgánicas, o para la creación de los servicios administrativos y técnicos de las Cámaras. En relación con estas materias, el legislador no puede delegar de manera transitoria su regulación a través del mecanismo de las facultades extraordinarias, ni mucho menos puede autorizar al Presidente de la República para que, en uso de la potestad reglamentaria, legisle sobre estos asuntos. Es decir, que en estos casos, la "deslegalización" definida por Eduardo García de Enterría y Tomás - Ramón Fernández, como el mecanismo por medio del cual, el legislador otorga a la administración la facultad de regular materias que anteriormente sólo eran reglamentadas por él, en desarrollo de su potestad reglamentaria, desconoce abiertamente la Constitución, pues ella, específicamente, ha confiado al legislador la regulación de ciertos asuntos, y por ende, en relación con ellos, no puede darse ninguna clase de delegación. Está figura sólo puede ser admisible cuando no se desconozcan las competencias que por mandato constitucional se han asignado a los distintos entes estatales. No puede una ley facultar al Gobierno Nacional, para que en uso de su potestad reglamentaria, expida, reforme o modifique códigos.

ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS Y DICTAMINADOS-Labor del revisor fiscal o contador público

Los "estados financieros certificados" son los que, suscritos por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon, para ser puestos en conocimiento de los asociados o terceros, contienen la "certificación" de ser reflejo fiel de los libros y de haber sido objeto de previa comprobación, según el reglamento. Sobre esta base, los "estados financieros dictaminados" son aquellos estados financieros certificados que, por haber sido objeto de la verificación del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiera confrontado, cuentan, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las obligaciones propias del revisor fiscal, con el correspondiente concepto o dictamen. Dichos estados deben estar suscritos por los citados profesionales. Pero, puesto que la razón de ser de las intervenciones de estos profesionales, por lo menos en relación con los estados financieros, es la manifestación de un concepto de auditoría, no basta que puedan suscribirlos, sino que es menester que, sin perjuicio de las manifestaciones mínimas a que los obliga el ordenamiento jurídico, tengan también el derecho de exponer libremente lo que a bien tengan sobre la razonabilidad de los instrumentos examinados, según sus apreciaciones éticas y sus propias capacidades como expertos en la materia. Los revisores fiscales y contadores independientes no tienen, en relación con el contenido de los conceptos que emiten sobre estados financieros, libertad absoluta. Por el contrario, están sujetos a unas obligaciones mínimas, más exigentes para los revisores fiscales. Es de la esencia de la labor de los revisores fiscales o contadores independientes, poder conceptuar sobre los estados financieros certificados con amplitud, más allá de los mínimos legales.

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS-Obligaciones de revisores fiscales y auditores externos

Puesto que los dictámenes deben tener un contenido mínimo, y, cuando sea del caso, deben dar cuenta de los conceptos, reservas, salvedades o informes adicionales que se requieran, es claro que el legislador, en vez de consagrar la irresponsabilidad de los revisores fiscales y los auditores externos, les ha asignado la obligación de cumplir con determinadas obligaciones profesionales. Cuando la ley establece que el sentido y alcance de las firmas serán los que se indiquen en los dictámenes correspondientes, sólo quiere decir que a éstos no se les puede dar una significación distinta de la que textualmente sus autores les dieron. Si las glosas o conformidades dictaminadas se ajustan a la razón y a la verdad, es lógico que no estén llamadas a comprometer la responsabilidad de sus autores, pues con ellas los revisores fiscales o los contadores independientes, simplemente habrán cumplido a cabalidad con su trabajo.

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS-Determinación del contenido mínimo compete al Congreso/POTESTAD REGLAMENTARIA-Competencia del Congreso para modificar códigos/CONGRESO DE LA REPUBLICA-Determinación contenido mínimo de dictámenes de estados financieros/DESLEGALIZACION-Uso indebido/POTESTAD REGLAMENTARIA-Existencia previa de un contenido o materia legal por reglamentar

Al ser las manifestaciones mínimas de los dictámenes de estados financieros una materia del Código de Comercio, el Congreso, no podía simplemente crear la obligación en cabeza de revisores fiscales y contadores públicos independientes, sin dejar de asignarle su correspondiente contenido. La delegación que hizo el Congreso necesariamente no fue para implementar un mandato claro y previamente definido sobre un contenido mínimo, sino para crearlo. Y esto, es decir, la creación o determinación del contenido mínimo de los dictámenes, no es cosa que pueda hacerse por el Gobierno Nacional, pues, como aspecto propio de un código, sólo corresponde al Congreso, no es materia que puede dejarse al arbitrio de la potestad reglamentaria de aquél. Desde el punto de vista constitucional, la regla general es la de que, en principio, el Congreso es el llamado a reformar y derogar las leyes. Excepcionalmente, el Presidente puede reemplazarlo si aquél, lo reviste de precisas facultades extraordinarias para expedir normas con fuerza de ley. La facultad concedida al Gobierno para fijar el contenido mínimo de los dictámenes, no puede considerarse como emanada de una ley "marco". Es inexecutable porque la disposición impugnada está prevista para que la

administración diga cuáles habrán de ser las manifestaciones mínimas de revisores y contadores, en vez de permitir que el Gobierno sólo las reglamente si ello es imprescindible. La pretendida facultad reglamentaria asignada al Gobierno mediante una ley, para determinar el contenido mínimo de los dictámenes de revisores fiscales y contadores públicos independientes, en realidad no lo es, porque le falta un elemento básico, a saber, la materia legal previa por reglamentar. El Gobierno, en esta materia, está facultado para crear unilateralmente el contenido mínimo, abrogando o modificando, si así lo quiere, el artículo 208, y todo esto sin estar sujeto a las orientaciones de ninguna ley. Por lo tanto, cuando el Presidente desarrolle la facultad que le concede el artículo 38, estará actuando no como quien reglamenta un texto legal que le fue dado, sino como un verdadero legislador de materias jurídicas nuevas, con poder de abrogación o modificación del actual Código de Comercio. Esto, naturalmente, desconoce el requisito fundamental que supone la potestad reglamentaria, es decir, la existencia previa de un contenido o materia legal por reglamentar.

POTESTAD REGLAMENTARIA-Desarrollo legal antecedente, específico y concreto

La reglamentación de una materia de la que el legislador sólo ha dicho que atañe al conjunto de principios que deben guiar el registro y la información contables, es imposible por sustracción de materia. Los textos citados demuestran que en esta materia el Presidente de la República no cuenta con un desarrollo legal antecedente, específico y concreto, el ejercicio de su potestad reglamentaria es imposible. La ausencia de ley por reglamentar llevará a la Corte a declarar la correspondiente inexecutable por violación del numeral 11 del artículo 189 de la Constitución.

POTESTAD REGLAMENTARIA-Normas de auditoría generalmente aceptadas

ESTADOS FINANCIEROS-Reglamentación de libros, comprobantes y soportes

Referencia: Expediente D-1492.

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 38 (parcial), 43 y 44 de la ley 222 de 1995, "*Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones.*"

Actor: Isidoro Arévalo Buitrago.

[Ver la Sentencia de la Corte Constitucional C-255 de 1995](#)

Magistrado Ponente:

Dr. JORGE ARANGO MEJÍA.

Sentencia aprobada en Santafé de Bogotá, Distrito Capital, según consta en acta número veinticuatro (24), a los diez y seis (16) días del mes de junio de mil novecientos noventa y siete (1997).

I.- ANTECEDENTES.

El quince (15) de octubre de mil novecientos noventa y seis (1996), el ciudadano Isidoro Arévalo Buitrago, en uso del derecho consagrado en los artículos 40, numeral 6o., 241, numeral 4o., y 242, numeral 1o., de la Constitución, demandó por inconstitucionales los artículos 38 (parcial), 43 y 44 de la ley 222 de 1995, "*Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones.*"

El trece (13) de noviembre del año pasado, el magistrado sustanciador admitió la demanda sólo en relación con los artículos 38 (parcial) y 44; ordenó la fijación en lista de las normas acusadas por el término legal, para que cualquier ciudadano las impugnara o las defendiera; simultáneamente, dio traslado al Procurador General de la Nación, para que rindiera el concepto de rigor; ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso, para que, si lo estimaba oportuno, conceptuara sobre la constitucionalidad de las normas sometidas a control, y advirtió al demandante que contra el rechazo de la demanda respecto del artículo 43 (por recaer sobre él cosa juzgada constitucional según la sentencia C-434 de 1996), cabía el recurso de súplica.

Con base en lo dicho, la Corte entra a decidir.

A.- NORMAS ACUSADAS.

Las disposiciones consideradas inexecutable son las que, debidamente subrayadas y destacadas, se transcriben a continuación, salvo el excluido artículo 43.

"LEY 222 DE 1995

"(diciembre 20)

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

"El Congreso de Colombia

"Decreta:

"TÍTULO I

"RÉGIMEN DE SOCIEDADES

"(...) CAPÍTULO VI

"Estados Financieros

" Artículo 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.

"Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

"Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento.

"Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.

"(...) Artículo 44. EXPEDICIÓN DE REGLAMENTOS.

"Corresponde al Gobierno Nacional expedir la reglamentación sobre:

"1. Los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas de auditoría generalmente aceptadas y las demás normas reglamentarias sobre la materia. Tales principios comprenderán, entre otros temas, el marco conceptual de la contabilidad, así como disposiciones sobre reconocimiento, estados financieros, libros, comprobantes y soportes.

"2. Los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse para servir de fundamento de los estados financieros, así como los requisitos mínimos que deberán cumplir unos y otros.

"3. Los libros que deberán registrarse, los requisitos de tal registro y la entidad ante quien se deba cumplir la diligencia correspondiente.

"4. Las reglas que deberán observarse para la conservación, consulta, reproducción y destrucción de los documentos indicados en el numeral 2 de este artículo.

"5. Los casos en los cuales deban presentarse estados financieros comparativos, indicando la forma de hacerlo, así como los períodos que deberán incluirse en la comparación.

"Continuarán vigentes las facultades que en materia de contabilidad e información actualmente tienen las entidades gubernamentales del orden nacional. Las normas que expidan dichas entidades deberán sujetarse al marco conceptual y a las técnicas generales que sean expedidas por el Gobierno."

B.- DEMANDA E INTERVENCIONES.

a.- La demanda.

Primer cargo.

El artículo 38, parcialmente acusado, viola los artículos 4, 6, 13 y 28 de la Constitución.

El derecho que la norma concede al revisor fiscal, o contador público independiente, para fijar el sentido y alcance de su firma, le permite reducir o eliminar su responsabilidad frente a los estados financieros que dictamina, desvirtuando la esencia de la revisoría fiscal. Así, a pesar de que el reglamento señalará las manifestaciones mínimas del dictamen, esta facultad hace nugatorio lo dispuesto por los artículos 211 del Código de Comercio y 1613 y 2341 del Código Civil. Además, introduce una diferencia injusta con los demás profesionales, pues éstos sí deben responder por los daños que causen en ejercicio de su profesión. En consecuencia, el privilegio del revisor fiscal, o contador público independiente, que *motu proprio* señala el alcance de su firma, por implicar una desigualdad, viola el artículo 13 de la Constitución.

Puesto que el artículo 208 del Código de Comercio establece los requisitos mínimos del dictamen del revisor fiscal, pero, a su vez, el artículo 38 impugnado da la posibilidad de que esta materia sea reglamentada por decreto, este último vulnera el principio de legalidad consagrado en los artículos 4 y 6 de la Carta, porque las manifestaciones mínimas del revisor fiscal deben estar establecidas por ley y no por "normas reglamentarias, como lo preceptúa la norma legal acusada". Como consecuencia de lo anterior, se viola el derecho a la libertad del artículo 28 de la Constitución.

Segundo cargo.

El artículo 44 acusado viola los artículos 113, 116, 136, numeral 1, 150 inciso 1 del numeral 10, 189 num. 11 de la Carta.

Para el actor, la disposición impugnada es una ley de facultades extraordinarias, porque, según él, permite que el Gobierno Nacional, no el Presidente de la República, modifique numerosos artículos del Código de Comercio, lo cual de por sí es inconstitucional. Pero, como tampoco llena los requisitos exigidos por el numeral 10o. del artículo 150 de la Constitución, porque no hubo solicitud del Gobierno, no se justificaron los criterios de necesidad y conveniencia pública y no se fijó el lapso de tiempo de ejercicio de las facultades, la norma es violatoria del inciso 1o.

del numeral 10o. del artículo 150 superior.

Empero, si se considera que el artículo demandado sólo otorga facultades reglamentarias, tal cosa, a pesar de su aparente inocuidad, es también inconstitucional, porque vulnera el numeral 11 del artículo 189, pues la potestad reglamentaria es de orden constitucional, no legal. Naturalmente, tal exceso, además de ignorar el principio de la necesidad de la reglamentación (por oscuridad o insuficiencia de la ley), implica una intromisión de la rama legislativa en la ejecutiva, con perjuicio de los artículos 136, numeral 1o., 113 y 116 de la Constitución.

b.- Intervención de la Superintendencia de Sociedades.

El ciudadano designado por este organismo estima que el artículo 38 es exequible, porque sólo precisa los alcances de la opinión del revisor fiscal o el contador, en su caso, sin establecer diferencias injustas entre ellos.

Igual opinión expresa sobre el artículo 44, del cual dice que no pretende convertir las atribuciones reglamentarias en extraordinarias, para modificar el Código de Comercio.

No comparte el criterio sostenido por la demanda en el sentido de que para reglamentar una ley es necesario que sea oscura, pues, a su juicio, tal exigencia no está contemplada por la Constitución. Por lo tanto, no obstante la claridad de la ley 222 de 1995, el Presidente podía reglamentarla.

c.- Intervención del Ministerio de Justicia y del Derecho.

El ciudadano que designó este Ministerio, estimó que el artículo 38 demandado sólo es un medio de precisión de responsabilidad, que, interpretado en relación con el artículo 211 del Código de Comercio, no busca exonerar de la misma al revisor fiscal que haya incurrido en dolo o negligencia, ni tampoco constituye un privilegio que comprometa el derecho a la igualdad.

A su juicio, la norma se justifica porque, por ejemplo, en la gran empresa, que maneja miles de ítems, el revisor fiscal examina únicamente determinados libros, sin alcanzar a escrutar todos los soportes contables. Lo contrario sería repetir toda la contabilidad, con desconocimiento de la técnica de control por muestreo y encarecimiento del valor de la revisoría.

Tampoco ve que la disposición vulnere la igualdad porque ella se refiere por igual a los revisores fiscales y a los contadores públicos independientes; porque es razonable que haya trato legal diferente a profesionales de distinta especialidad y porque el artículo 38 no es causal de exoneración de responsabilidad de determinados profesionales.

Considera, además, que el cargo de violación de los artículos 4, 6 y 28 de la Carta debe desestimarse por no estar debidamente sustentado, agregando que el principio de legalidad no significa que toda norma que crea obligaciones debe ser de rango legal. Por ello, la ley 45 de 1923 facultó a la Superintendencia Bancaria para fijar las reglas de contabilidad de sus vigilados. Y, si bien es cierto que la ley 145 de 1960 y el Código de Comercio determinaban el contenido mínimo del dictamen, la ley 222 de 1995 deja al reglamento la precisión de tal cuestión, con el objeto de facilitar su adaptación a las circunstancias cambiantes. Esta administrativización del derecho contable fue confirmada por la Constitución (artículo 354), que faculta al Contador General para fijar las normas contables que han de regir en el país, conforme a la ley.

De otra parte, también considera que el artículo 44 es exequible, porque no puede entenderse que las facultades reglamentarias a las que él se refiere sean para modificar el Código de Comercio. Además, estima que la afirmación del demandante, en el sentido de que la facultad reglamentaria reside en el Presidente de la República y no en el Gobierno, es equivocada, porque los decretos presidenciales deben ir firmados por el Ministro o Jefe de Departamento Administrativo correspondiente. Por tanto, la redacción de la norma, al incluir la palabra "Gobierno", no es inexecutable, ni refleja ninguna indebida intervención del Congreso en las funciones del poder ejecutivo.

#### C.- CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

Como los conceptos anteriores, éste también considera que tanto la parte demandada del artículo 38 como el artículo 44 de la ley 222 de 1995, son exequibles.

El Ministerio Público no percibe ninguna inconstitucionalidad en los estados financieros dictaminados, pues en éstos hay simplemente un concepto de índole objetiva, respaldado en las pruebas que confronta el revisor fiscal.

Y, en relación con el artículo 44, ve allí solamente la posibilidad de que el Gobierno reglamente una ley, cuestión que es normal y acorde con la Constitución (artículo 189, numeral 11).

#### II.- CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

Procede la Corte a resolver, previas las siguientes consideraciones.

Primera.- Competencia.

La Corte es competente para decidir sobre este asunto, por haberse dirigido la demanda contra una norma que hace parte de una ley (artículo 241, numeral 4o., de la Constitución).

Segunda.- Lo que se debate.

El examen que hará esta demanda deberá arrojar luces sobre si el Congreso, so pretexto de reiterar las facultades reglamentarias del Presidente, puede permitirle la reforma o abrogación de leyes y códigos.

Igualmente si las salvedades y reservas de los revisores fiscales y contadores independientes en los estados financieros dictaminados, son causales de exoneración de sus responsabilidades y, en consecuencia, si tales profesionales están en una situación indebidamente ventajosa frente a los demás profesionales.

Tercera.- La deslegalización.

Dentro del ordenamiento constitucional, los distintos órganos y ramas del poder público tienen delimitadas sus funciones, lo que permite su separación e independencia (artículo 113).

Por tanto, cuando la Constitución asigna el conocimiento de una determinada materia a uno de los órganos estatales, no puede hacerse uso de figura alguna para trasladar esa función a otro organismo. Todo intento por mudar esa competencia entre unos y otros, es contraria al orden constitucional. Al respecto, esta Corporación ha manifestado:

"¿ la función legislativa -salvo la expresa y excepcional posibilidad de otorgar facultades extraordinarias al Presidente de la República (artículo 150, numeral 10, C.P.)- no puede ser entregada por el Congreso al Gobierno y menos todavía a otros organismos del Estado, así gocen de autonomía, ya que ésta únicamente es comprensible en nuestro sistema jurídico bajo el criterio de que se ejerce con arreglo a la ley.

"Entonces, si el Congreso se desprende de la función que le es propia y la traspasa a otra rama del poder público, o a uno de sus órganos, viola el artículo 113 de la Constitución, que consagra, sin perjuicio de la colaboración armónica, la separación de funciones. Una norma que contravenga este principio despoja a las disposiciones legales de su estabilidad y les resta jerarquía." (Corte Constitucional. Sentencia C-564 de 1995. Magistrado Ponente, doctor José Gregorio Hernández Galindo).

Siguiendo estos principios, el inciso final del numeral 10 del artículo 150 de la Constitución, prohíbe expresamente conceder facultades extraordinarias para la expedición de códigos, leyes estatutarias, orgánicas, o para la creación de los servicios administrativos y técnicos de las Cámaras.

En relación con estas materias, el legislador no puede delegar de manera transitoria su regulación a través del mecanismo de las facultades extraordinarias, ni mucho menos puede autorizar al Presidente de la República para que, en uso de la potestad reglamentaria, legisle sobre estos asuntos.

Es decir, que en estos casos, la "deslegalización" definida por Eduardo García de Enterría y Tomás - Ramón Fernández, en su Curso de Derecho Administrativo, como el mecanismo por medio del cual, el legislador otorga a la administración la facultad de regular materias que anteriormente sólo eran reglamentadas por él, en desarrollo de su potestad reglamentaria, desconoce abiertamente la Constitución, pues ella, específicamente, ha confiado al legislador la regulación de ciertos asuntos, y por ende, en relación con ellos, no puede darse ninguna clase de delegación.

Al respecto, dicen los autores ya mencionados:

"La técnica deslegalizadora plantea un grave problema en relación con las materia constitucionales reservadas a la Ley. Esta reserva de una materia a la Ley se infringirá, evidentemente, si pretendiere cumplirse con una Ley de contenido puramente formal, operante en el ámbito abstracto del rango de la Ley que justamente viene a entregar la regulación de la materia de que se trate a los Reglamentos. Por ejemplo: ¿cabría una deslegalización que entregase a una Orden ministerial de Justicia la sustitución entera del Libro II del Código Civil? Parece evidente que no, por el propio concepto de materia reservada a la Ley."

Por tanto, está figura sólo puede ser admisible cuando no se desconozcan las competencias que por mandato constitucional se han asignado a los distintos entes estatales.

Un ejemplo de la aplicación de esta figura en nuestro derecho, lo constituye la facultad reglamentaria que la ley 32 de 1979, reconoció a la Comisión Nacional de Valores, hoy Superintendencia de Valores, para regular aspectos del mercado público de valores, materia que por mandato constitucional, sólo puede ser regulada por el Congreso y por el Presidente de la República.

La Corte, al analizar esta ley, determinó que cuando se reconoció a la Comisión Nacional de Valores la potestad reglamentaria en esa área, no se desconoció la Constitución, pues es válido asignar facultades de esta índole a organismos diversos de aquellos que conforman el Gobierno Nacional, siempre y cuando en uso de esa atribución, no se expidan normas contrarias a las dictadas por quienes están constitucionalmente facultados para ello, ya que éstos siguen conservando la competencia que, en esas precisas materias, les asigna el ordenamiento constitucional. Es decir, se reconoció a la Comisión Nacional de Valores, una facultad reglamentaria residual y subordinada, en relación con el Congreso, y con el Presidente de la República. Dijo la Corte, en esa oportunidad:

"Para los efectos de este fallo, que busca deslindar los ámbitos de competencia del Congreso, el Gobierno Nacional y la Superintendencia de Valores en lo relativo a la regulación del mercado público de valores, cabe preguntar si el fenómeno de "deslegalización" que la implantación de este organismo genera -dado que una parte importante de las regulaciones se adoptarán no por ley ni decreto sino por medio de resoluciones administrativas-, es compatible con la previsión constitucional de la ley marco y del respectivo decreto reglamentario, como fuentes de la materia.

"La Corte considera que, en principio y con arreglo a las premisas arriba sentadas, la creación de este tipo de entes no solamente no es contraria a la Constitución sino que la hace efectiva, siempre que las competencias que se les asignen no sean de las que, por mandato constitucional, correspondan a órganos estatales diferentes (Congreso y Gobierno en este caso, dentro de la órbita constitucional de las leyes marco en razón de la materia tratada), pues ello comportaría una dualidad de atribuciones -inadmisible a la luz de la Carta- y una ruptura de la jerarquía normativa que de ella surge. El efecto de la ley general, desarrollada en el campo específico de la regulación por la actividad reglamentaria del Gobierno Nacional y concretada por disposiciones relacionadas de modo más directo y detallado con el mercado público de valores, lleva a una ampliación de las fuentes normativas, que no desconoce los niveles de jerarquía ni el ámbito material de cada una de las normas que integran el ordenamiento jurídico. Las resoluciones de la Superintendencia de Valores, en el caso presente, deben sujetarse a lo que disponga la ley cuadro relativa a la materia bursátil y los decretos reglamentarios respectivos.

"El legislador y el Gobierno, de otro lado, podrán ejercer en cualquier tiempo sus atribuciones, sin que la existencia de la función reglamentaria residual de la referida Superintendencia sea óbice para ello, limite su acción, le reste alcance a sus determinaciones o signifique duplicidad o choque de órganos y funciones en los mismos asuntos. De hecho, tanto uno como otro, están en la obligación de establecer el marco normativo dentro del cual la Superintendencia desarrollará sus competencias de vigilancia, regulación y promoción del mercado de valores." (Corte Constitucional, Sentencia C-397 de 1995. Magistrado Ponente, doctor José Gregorio Hernández Galindo).

En conclusión, y para el caso específico que es objeto de análisis, no puede una ley facultar al Gobierno Nacional, para que en uso de su potestad reglamentaria, expida, reforme o modifique códigos.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí expuesto, se hará el estudio de cada una de las normas acusadas, para determinar si, en cada caso concreto, puede darse o no aplicación a la figura de la deslegalización.

Cuarta.- Significado y fundamento de los dos primeros incisos del artículo 38 de la ley 222 de 1995.

Antes de decidir si la frase impugnada del inciso 2o. del artículo 38 de la ley 222 de 1995, es o no exequible, es necesario precisar cuál es el significado de los dos primeros incisos de dicha norma, incisos que son los únicos que inciden en el entendimiento de la materia objeto de la demanda.

Recordemos sus textos:

" Artículo 38.- ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.

"Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

"Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento."

El inciso primero dice en qué consisten los estados financieros dictaminados : son los "*estados financieros certificados*", acompañados de "*la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas*".

Pero, ¿cuáles son los "*estados financieros certificados*"?

La respuesta la da la misma ley 222, en su artículo 37:

"Artículo 37.- ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS.

"El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros, deberán certificar aquéllos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros".

Los "*estados financieros certificados*" son, pues, los que, suscritos por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon, para ser puestos en conocimiento de los asociados o terceros, contienen la "*certificación*" de ser reflejo fiel de los libros y de haber sido objeto de previa comprobación, según el reglamento.

Sobre esta base, los "*estados financieros dictaminados*" son, entonces, aquellos estados financieros certificados que, por haber sido objeto de la verificación del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiera confrontado, cuentan, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las obligaciones propias del revisor fiscal, con el correspondiente concepto o dictamen.

Como es lógico, dichos estados deben estar suscritos por los citados profesionales.

Pero, puesto que la razón de ser de las intervenciones de estos profesionales, por lo menos en relación con los estados financieros, es la manifestación de un concepto de auditoría, no basta que puedan suscribirlos, sino que es menester que, sin perjuicio de las manifestaciones mínimas a que los obliga el ordenamiento jurídico, tengan también el derecho de exponer libremente lo que a bien tengan sobre la razonabilidad de los instrumentos examinados, según sus apreciaciones éticas y sus propias capacidades como expertos en la materia. Esto, precisamente, es lo que, a juicio de la Corte, consagra el inciso 2o. del artículo 38 de la ley 222 de 1995, al decir que el sentido de la firma del revisor fiscal o el

contador público independiente, "será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento".

Conviene precisar que los revisores fiscales y contadores independientes no tienen, en relación con el contenido de los conceptos que emiten sobre estados financieros, libertad absoluta. Por el contrario, están sujetos a unas obligaciones mínimas, más exigentes para los revisores fiscales, con arreglo a las leyes 145 de 1960 y 43 de 1990, y al artículo 208 del Código de Comercio. Sobre este particular, la Superintendencia Bancaria, en la Circular Externa número 7 de 1996, manifestó lo siguiente:

"Precisiones relativas al dictamen. Las opiniones que debe rendir el revisor fiscal por mandato legal al máximo órgano social, son diferentes a las que debe expresar un contador público en cumplimiento de su labor de auditor externo, razón por la cual el dictamen de uno y otro no pueden llevar la misma redacción, pues de ser así se estaría eludiendo el alcance de la responsabilidad como revisor fiscal y no se cumpliría con lo preceptuado sobre la materia (C. Co., arts. 208 y 209)."

Quinta.- El inciso 2o. del artículo 38 de la ley 222 de 1995 es parcialmente inconstitucional.

a.- La parte que señala que el sentido de la firma del revisor o el contador independiente será el que se indique en el dictamen correspondiente, es exequible pues no vulnera el derecho a la igualdad, ni otras normas de la Constitución.

Habiéndose establecido que es de la esencia de la labor de los revisores fiscales o contadores independientes, poder conceptuar sobre los estados financieros certificados con amplitud, más allá de los mínimos legales, la Corte no comparte la tesis del actor que afirma que los dictámenes de aquéllos, conforme a la parte demandada del inciso 2o. del artículo 38 de la ley 222 de 1995, son autorizaciones para que tales profesionales se exoneren de responsabilidad, total o parcialmente. Al contrario, puesto que los dictámenes deben tener un contenido mínimo, y, cuando sea del caso, deben dar cuenta de los conceptos, reservas, salvedades o informes adicionales que se requieran, es claro que el legislador, en vez de consagrar la irresponsabilidad de los revisores fiscales y los auditores externos, les ha asignado la obligación de cumplir con determinadas obligaciones profesionales. Esto, en cuanto atañe a los revisores fiscales, ha permitido que la Superintendencia Bancaria, en la Circular ya citada, afirme:

"(...) En tal sentido, este despacho considera necesario aclarar que no se ajustan en su integridad a las disposiciones del Código de Comercio, los dictámenes en los que se contemplan algunas de las siguientes previsiones:

"a) Limitar la responsabilidad de los revisores fiscales: la responsabilidad de estos profesionales no puede legalmente circunscribirse de una parte, a la "auditoría" realizada por ellos y de otra, cuando se vincula la opinión a "todo aspecto significativo", pues sus deberes, conforme lo establecen los artículos 207 a 209 del Código de Comercio, son más amplios;

"b) Pretender aplicar a la labor del revisor fiscal las normas de auditoría generalmente aceptadas: tal situación conllevaría a afirmar que la labor de los primeros no sería asidua, oportuna y permanente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 207 del Código de Comercio, sino que la ejecución de las mismas se llevaría a cabo en dos oportunidades durante el ejercicio contable, si recordamos que el trabajo de auditoría se efectúa en forma temporal a través de las llamadas "preliminar" y "final", y

"c) Limitar la razonabilidad de los estados financieros "en todo aspecto significativo": tal alcance implica la carencia de cobertura total en las áreas que el revisor fiscal debe inspeccionar, lo cual no es de recibo legal."

Así, para la Corte, cuando la ley establece que el sentido y alcance de las firmas serán los que se indiquen en los dictámenes correspondientes, sólo quiere decir que a éstos no se les puede dar una significación distinta de la que textualmente sus autores les dieron. Esto no implica, en ningún momento, que la norma deje sin vigencia o derogue tácitamente el artículo 211 del Código de Comercio, disposición que, en simple aplicación de los principios generales de la responsabilidad civil, consagra la responsabilidad del revisor fiscal por los perjuicios que cause por negligencia o dolo en el ejercicio de sus funciones. Y, lo que es más dicente desde el punto de vista constitucional, tampoco supone una violación del principio de la igualdad de los distintos profesionales ante la ley (artículo 13 de la Constitución), porque si las glosas o conformidades que se desprenden de los dictámenes están desprovistas de razón, sus autores -como cualquier otro profesional que incurra en dolo o culpa- siempre habrán de responder de los perjuicios que ocasionen. Por el contrario, si las glosas o conformidades dictaminadas se ajustan a la razón y a la verdad, es lógico que no estén llamadas a comprometer la responsabilidad de sus autores, pues con ellas los revisores fiscales o los contadores independientes, simplemente habrán cumplido a cabalidad con su trabajo.

Finalmente, como para la Corte la disposición examinada no viola ninguna otra norma constitucional, habrá de declararse exequible.

b.- La parte que ordena que las manifestaciones mínimas de los dictámenes corresponderán a lo que exija el reglamento, es inexequible.

Sobre este particular debe hacerse una aclaración preliminar: si bien es cierto que en la parte inicial de la demanda, no se incluyó expresamente, como violatoria de la Constitución, la declaración final del inciso 2o. del artículo 38 de la ley 222 de 1995, que, en referencia al contenido del dictamen, dice que éste "contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento", dicha expresión sí debe entenderse tácitamente demandada por inconstitucionalidad, pues, a juicio de la Corte, el actor la involucró en la sustentación de los cargos contra el artículo mencionado, al escribir lo siguiente :

"El artículo 208 del Código de Comercio establece los requisitos mínimos que debe contener el dictamen del revisor fiscal, los cuales, a partir de la vigencia de la ley 222/93 (sic), se fijarán por decreto reglamentario con el nombre de "manifestaciones mínimas", violando el principio de legalidad señalado en los artículos 4 y 6 de la Constitución, porque las manifestaciones mínimas que se pueden estipular en los decretos

reglamentarios son las obligaciones que el revisor fiscal debe cumplir, independientemente de la facultad que tiene para limitar su responsabilidad, lo cual debe estar establecido en la ley y no en normas reglamentarias, como lo preceptúa la norma legal acusada, violando el derecho fundamental a la libertad consagrado en el artículo 28 de la Constitución".

Sentado lo anterior, es necesario recordar que el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución, faculta al Presidente de la República para "ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes". De entre las varias consecuencias que se desprenden de este texto, para este caso importa destacar que como la finalidad propia de la potestad reglamentaria sólo es proveer lo necesario para la "cumplida ejecución de la leyes", esto es, tomar las medidas que realmente se requieran para que éstas tengan cabal aplicación, dicha facultad, fuera de suponer la existencia previa de la ley por reglamentar, no está contemplada para que a través de ella el Presidente sustituya al Congreso en su labor de crear o modificar códigos.

Analizada la expresión "*contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento*", conforme a las anteriores premisas, la Corte llega a la conclusión de que es inexecutable por las siguientes razones :

1o.- Es inexecutable porque implica que a través de la potestad reglamentaria se pueda hacer la modificación de un código. Uso indebido de la figura de la deslegalización.

La necesidad de que los estados financieros dictaminados por los revisores fiscales o, a falta de éstos, por los contadores públicos independientes que los hubieran examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, tengan un contenido mínimo, es cuestión que es materia del Código de Comercio, pues deriva su existencia, su razón de ser, del mismo artículo 38 de la ley 222 de 1995, ley que, con arreglo a su encabezamiento, modifica el Libro II, Título I y Capítulo VIII de dicho Código, sitio donde se regula lo atinente al "Revisor Fiscal" de algunas sociedades comerciales. Dicho de otra forma, la necesidad de la presencia de ese contenido mínimo en el Código de Comercio se origina no por una abstrusa interpretación judicial, sino por expresa voluntad de la misma ley 222 de 1995.

Así las cosas, al ser las manifestaciones mínimas de los dictámenes de estados financieros una materia del Código de Comercio, el Congreso, por medio de la parte acusada del inciso 2o. del artículo 38 de la ley 222 de 1995, no podía simplemente crear la obligación en cabeza de revisores fiscales y contadores públicos independientes, sin dejar de asignarle su correspondiente contenido. Puesto que la ley sólo creó la citada obligación, pero dejándola huérfana de contenido, la delegación que hizo el Congreso necesariamente no fue para implementar un mandato claro y previamente definido sobre un contenido mínimo, sino para crearlo.

Y esto, es decir, la creación o determinación del contenido mínimo de los dictámenes, no es cosa que pueda hacerse por el Gobierno Nacional, pues, como aspecto propio de un código, sólo corresponde al Congreso, no es materia que puede dejarse al arbitrio de la potestad reglamentaria de aquél.

En efecto, desde el punto de vista constitucional, la regla general es la de que, en principio, el Congreso es el llamado a reformar y derogar las leyes *-entre las que están los códigos-*, tal como lo establece el numeral 1o. del artículo 150 de la Constitución. Excepcionalmente, el Presidente puede reemplazarlo si aquél, de conformidad con el numeral 10o. del artículo citado, lo reviste de precisas facultades extraordinarias para expedir normas con fuerza de ley. Cabe anotar que en el presente asunto, la parte acusada del artículo 38 la ley 222 de 1995, no puede considerarse como una ley de facultades extraordinarias, pues no fija al Gobierno un término no mayor de seis meses para la realización de su encargo ; porque no se refiere en forma clara y expresa a la concesión de tales facultades, y, sobre todo, porque, según el inciso 3o. del numeral 10 del artículo 150 de la Constitución y la propia jurisprudencia de esta Corte, las facultades extraordinarias, entre otras cosas, no se pueden conferir para expedir o modificar códigos.

De otra parte, la facultad concedida al Gobierno para fijar el contenido mínimo de los dictámenes que nos ocupan, no puede considerarse como emanada de una ley "*marco*", pues tampoco figura dentro del objeto de tales leyes, consagrado en los seis literales del numeral 19 del anotado artículo 150 de la Carta.

Es visible, entonces, que la aplicación de la norma acusada autoriza una indebida abrogación o modificación administrativa del Código de Comercio.

2o.- Es inexecutable porque la disposición impugnada está prevista para que la administración diga cuáles habrán de ser las manifestaciones mínimas de revisores y contadores, en vez de permitir que el Gobierno sólo las reglamente si ello es imprescindible.

La pretendida facultad reglamentaria asignada al Gobierno mediante una ley, para determinar el contenido mínimo de los dictámenes de revisores fiscales y contadores públicos independientes, en realidad no lo es, porque le falta un elemento básico, a saber, la materia legal previa por reglamentar. Como según el artículo 38 cuestionado, la posibilidad reglamentaria fue amplia, pues el contenido mínimo, en últimas, dependerá sólo de "*las manifestaciones exigidas por el reglamento*", sin que ni siquiera figure una reserva en relación con el respeto o mantenimiento de lo dispuesto por el artículo 208 del Código de Comercio, norma que consagra el contenido mínimo del dictamen o informe del revisor fiscal sobre balances generales y estados de pérdidas y ganancias, es claro que aquí la voluntad del Presidente es la que prima para decir qué es lo menos que los revisores y contadores independientes tendrán que manifestar en sus dictámenes. En otras palabras, el Gobierno, en esta materia, está facultado para crear unilateralmente el contenido mínimo, abrogando o modificando, si así lo quiere, el citado artículo 208, y todo esto sin estar sujeto a las orientaciones de ninguna ley. Por lo tanto, cuando el Presidente desarrolle la facultad que le concede el artículo 38, estará actuando no como quien reglamenta un texto legal que le fue dado, sino como un verdadero legislador de materias jurídicas nuevas, con poder de abrogación o modificación del actual Código de Comercio. Esto, naturalmente, desconoce el requisito fundamental que supone la potestad reglamentaria, es decir, la existencia previa de un contenido o materia legal por reglamentar.

Sexta.- Examen del artículo 44 de la ley 222 de 1995.

Recordemos su texto :

"(...) Artículo 44. EXPEDICIÓN DE REGLAMENTOS.

"Corresponde al Gobierno Nacional expedir la reglamentación sobre:

"1. Los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas de auditoría generalmente aceptadas y las demás normas reglamentarias sobre la materia. Tales principios comprenderán, entre otros temas, el marco conceptual de la contabilidad, así como disposiciones sobre reconocimiento, estados financieros, libros, comprobantes y soportes.

"2. Los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse para servir de fundamento de los estados financieros, así como los requisitos mínimos que deberán cumplir unos y otros.

"3. Los libros que deberán registrarse, los requisitos de tal registro y la entidad ante quien se deba cumplir la diligencia correspondiente.

"4. Las reglas que deberán observarse para la conservación, consulta, reproducción y destrucción de los documentos indicados en el numeral 2 de este artículo.

"5. Los casos en los cuales deban presentarse estados financieros comparativos, indicando la forma de hacerlo, así como los períodos que deberán incluirse en la comparación.

"Continuarán vigentes las facultades que en materia de contabilidad e información actualmente tienen las entidades gubernamentales del orden nacional. Las normas que expidan dichas entidades deberán sujetarse al marco conceptual y a las técnicas generales que sean expedidas por el Gobierno."

10.- Crítica del numeral 10..

En cuanto a los principios de contabilidad generalmente aceptados, encuentra la Corte que la ley los menciona en forma general, esto es, sin entrar a definirlos en su detalle. Así, el artículo 6o. de la ley 43 de 1990, se refiere a ellos en las siguientes palabras :

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

En estas condiciones, la reglamentación de una materia de la que el legislador sólo ha dicho que atañe al conjunto de principios que deben guiar el registro y la información contables, es imposible por sustracción de materia. Como confirmación de este aserto, el mismo numeral 1o. del artículo 44 se vio en la necesidad de pasar de lo abstracto a lo concreto, al ordenar que "*tales principios comprenderán, entre otros temas, el marco conceptual de la contabilidad, así como disposiciones sobre reconocimiento, estados financieros, libros, comprobantes y soportes*". Pues bien, puesto que los textos citados demuestran que en esta materia el Presidente de la República no cuenta con un desarrollo legal antecedente, específico y concreto, el ejercicio de su potestad reglamentaria es imposible. La ausencia de ley por reglamentar llevará a la Corte a declarar la correspondiente inexecutable por violación del numeral 11 del artículo 189 de la Constitución, disposición que establece que :

"Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe de Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa :

"(...) 11.- Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes."

Lo dicho explica también la inexecutable de la anotada parte del numeral 1o. que dice que "*tales principios comprenderán, entre otros temas, el marco conceptual de la contabilidad, así como disposiciones sobre reconocimiento, estados financieros, libros, comprobantes y soportes*", pues es claro que estos aspectos, considerados como principios de contabilidad, al ser extraños a la potestad reglamentaria, no pueden ser sino de naturaleza legal. En este campo, la violación de la Constitución obedece a la violación de la cláusula general de competencia del Congreso en la elaboración de las leyes, es decir, la contenida en el artículo 150 de la Carta.

En situación distinta a la anterior están las llamadas normas de auditoría generalmente aceptadas. En efecto, éstas sí tienen definición legal en el artículo 7o. de la ley 43 de 1990, disposición cuyo contenido es el siguiente :

"De las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con las cualidades profesionales del contador público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo. Las normas de auditoría son las siguientes :

"1. Normas personales.

"a) El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la contaduría pública en Colombia ;

"b) El contador público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de

sus juicios, y

"c) En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

"2. Normas relativas a la ejecución del trabajo.

"a) El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere ;

"b) Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, y

"c) Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los estados financieros sujetos a revisión.

"3. Normas relativas a la rendición de informes.

"a) Siempre que el nombre de un contador público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el contador público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros ;

"b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia ;

"c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior ;

"d) Cuando el contador público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cual de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto, y

"e) Cuando el contador público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente. (...)"

Así las cosas, aquí el Presidente sí dispone de un material legal sobre el cual puede aplicar, si lo considera necesario, su potestad reglamentaria. Esta razón, entonces, llevará a la Corte a declarar la exequibilidad de la parte de la norma que toca con la reglamentación de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2o.- Crítica del numeral 2o..

En relación con la reglamentación gubernamental de los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse para servir de fundamento de los estados financieros, así como los requisitos mínimos que deberán cumplir unos y otros, la Corte estima que tal facultad, mientras se ejerza con el debido respeto del tema legal por reglamentar, no es contraria a la Constitución, porque parte de la base de lo dispuesto en esa materia por el Código de Comercio, que, con arreglo a los artículos 48, 49, 50, 51 y 53, dice :

"Artículo 48. Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este código y demás normas sobre la materia.(...)"

"Artículo 49. Para los efectos legales, cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquéllos".

"Artículo 50. La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno".

"Artículo 51. Harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios."

"Artículo 52. Al iniciar sus 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".

"Artículo 53. En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden.

"El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen."

En consecuencia, se declarará la exequibilidad del numeral 2o. del artículo 44, siempre y cuando con su uso sólo se reglamente el Código de Comercio, y no se lo reforme o abrogue.

3o. Crítica del numeral 3o..

Respecto del establecimiento por parte del ejecutivo de los libros que deberán registrarse, los requisitos de tal registro y la entidad ante quien se deba cumplir la diligencia correspondiente, cabe decir lo siguiente :

a) En relación con la designación presidencial de los libros que deben registrarse, debe recordarse que esta cuestión ha sido definida por la ley según el numeral 2o. del artículo 19 del Código de Comercio, el cual establece que todo comerciante está obligado a "*inscribir en el registro mercantil todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esa formalidad*", y, además, está reglada expresamente en dicho Código, en su artículo 28, numeral 7o. :

"Deberán inscribirse en el registro mercantil :

"(...) 7o. Los libros de contabilidad, (...)".

Así, pues, la reforma de la anterior disposición, según el artículo 150, numeral 10o., de la Constitución, sólo corresponde al Congreso. Y el Presidente no puede compartir tal responsabilidad, ni siquiera provisto de facultades extraordinarias. Por lo tanto, el pretender que la rama ejecutiva, so pretexto del ejercicio de su capacidad reglamentaria, pueda determinar qué libros de contabilidad se deben registrar, resulta violatorio de la norma citada, así como también de los artículos 6 y 121 (principio de legalidad), 113 (diferenciación funcional de las ramas del poder público), y 189, numeral 11 (atribución constitucional de la potestad reglamentaria), de la Carta. En consecuencia, habrá de declararse la correspondiente inexecutableidad.

b) El establecimiento por parte del Presidente de los requisitos de tal registro y la entidad ante quien se debe cumplir la diligencia correspondiente, es cosa definida por el Código de Comercio en sus artículos 27 y 39 que dicen :

"Artículo 27. El registro mercantil se llevará por las cámaras de comercio, pero la Superintendencia de Industria y Comercio determinará los libros necesarios para cumplir esa finalidad, la forma de hacer las inscripciones y dará las instrucciones que tiendan al perfeccionamiento de la institución".

"Artículo 39. El registro de los libros de comercio se hará en la siguiente forma :

"1. En el libro se firmará por el secretario de la cámara de comercio una constancia de haber sido registrado, con indicación de fecha y folio del correspondiente registro, de la persona a quien pertenezca, del uso a que se destina y del número de sus hojas útiles, las que serán rubricadas por dicho funcionario, y

"2. En un libro destinado a tal fin se hará constar bajo la firma del secretario, el hecho del registro y de los datos mencionados en el ordinal anterior."

En consecuencia, la posibilidad que otorga el numeral 3o. del artículo 44 para reformar en este punto el Código de Comercio, es violatoria de los artículos 6 y 121 (principio de legalidad), 113 (diferenciación funcional de las ramas del poder público), 150, numeral 10 (exclusividad del Congreso en la reforma de códigos), y 189, numeral 11 (atribución constitucional de la potestad reglamentaria), de la Carta.

4o.- Crítica del numeral 4o..

En lo que atañe al numeral 4o. de la norma impugnada, esto es, el que dice que el Gobierno fijará las reglas que deberán observarse para la conservación, consulta, reproducción y destrucción de los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse para servir de fundamento de los estados financieros, debe decirse lo siguiente :

a) Como la conservación de los libros y papeles de comercio está regida por el artículo 60 del Código de Comercio, en donde, en lo pertinente, se lee que "*los libros y papeles a que se refiere este capítulo deberán ser conservados cuando menos por diez años, contados desde el cierre de aquéllos o la fecha del último asiento, documento o comprobante*", pero el numeral examinado faculta al Presidente para variarlo, la Corte ve ahí una inexecutableidad consistente en el mal entendimiento de la potestad reglamentaria, a la cual, erróneamente, se le concede la posibilidad de reformar o suprimir disposiciones de una ley, con el agravante de que ésta, por añadidura, es un código ;

b) Un comentario con iguales alcances puede ser hecho en relación con la destrucción, reproducción y consulta de los libros y papeles de comercio. Efectivamente, el mismo artículo 60 ordena que pasados los mencionados diez años, los libros y papeles de comercio "*podrán ser destruidos por el comerciante, siempre que por cualquier medio técnico adecuado garantice su reproducción exacta*", agregando que "*ante la cámara de comercio donde fueron registrados los libros se verificará la exactitud de la reproducción de la copia, y el secretario de la misma firmará acta en la que anotará los libros y papeles que se destruyeron y el procedimiento utilizado para su reproducción*". En cuanto a la consulta, el artículo 61 y siguientes del Código de Comercio establece una serie de reglas. Por lo tanto, en estos casos también se declarará la inexecutableidad de lo acusado, por permitir la reforma de una ley que, además, es un código.

Por lo tanto, el derecho que el numeral 4o. del artículo 44 brinda al Presidente para reformar los anotados aspectos del Código de Comercio, es violatorio de los artículos 6 y 121 (principio de legalidad), 113 (diferenciación funcional de las ramas del poder público), 150, numeral 10 (exclusividad del Congreso en la reforma de códigos), y 189, numeral 11 (atribución constitucional de la potestad reglamentaria), de la

Constitución.

5o. Crítica del numeral 5o..

En lo que respecta al numeral 5o., que establece que el Gobierno podrá decir cuáles son "los casos en los cuales deban presentarse estados financieros comparativos, indicando la forma de hacerlo, así como los períodos que deberán incluirse en la comparación", se considera que dicha facultad no es reglamentaria porque, hasta donde conoce la Corte, con rango legal no existe ninguna norma que se ocupe del tema de los estados financieros comparativos. En este caso, entonces, se repite el yerro de creer que la potestad reglamentaria puede darse sin un texto legal antecedente, con lo cual se vuelven a violar los artículos 6, 113, 121, 136, numeral 1, y 189, numeral 11, de la Constitución. Lo dicho explica por qué se declarará la correspondiente inexecutableidad.

b.- El inciso final del artículo 44 es inexecutable por otra razón.

Dicha disposición dice que :

"Continuarán vigentes las facultades que en materia de contabilidad e información actualmente tienen las entidades gubernamentales del orden nacional. Las normas que expidan dichas entidades deberán sujetarse al marco conceptual y a las técnicas generales que sean expedidas por el Gobierno."

Pues bien, dicha norma, por no tener conexión temática con la materia central de la ley 222 de 1995, esto es, la modificación del Libro II del Código de Comercio y la expedición de un nuevo régimen de procesos concursales, quebranta el principio contenido en el artículo 158 de la Constitución, que, a fin de prohibir los llamados "micos legislativos", ordena que "todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella". En consecuencia, el inciso examinado también será declarado inexecutable.

### III.- DECISIÓN.

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

#### RESUELVE:

Primero.- DECLÁRASE EXEQUIBLE, en el inciso 2o. del artículo 38 de la ley 222 de 1995, "Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones", la expresión que dice "El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente".

Segundo.- DECLÁRASE INEQUIBABLE, en el inciso 2o. del mismo artículo 38, la expresión que dice "que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento", de tal manera que la lectura final de ese inciso será :

"Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente."

Tercero.- DECLÁRASE INEQUIBABLE el artículo 44 de la ley 222 de 1995, con excepción de las expresiones "EXPEDICIÓN DE REGLAMENTOS. Corresponde al Gobierno Nacional expedir la reglamentación sobre : 1.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas. 2.-\_Los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse para servir de fundamento de los estados financieros, así como los requisitos mínimos que deberán cumplir unos y otros."

En consecuencia, dicho artículo se deberá leer así :

"Artículo 44. EXPEDICIÓN DE REGLAMENTOS.

"Corresponde al Gobierno Nacional expedir la reglamentación sobre : 1.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas. 2.-\_Los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse para servir de fundamento de los estados financieros, así como los requisitos mínimos que deberán cumplir unos y otros."

Cópiese, notifíquese, publíquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia C-290/97

LEGISLADOR-Facultad de gobernar nivel de generalidad y detalle de su preceptiva (Salvamento de voto)

Salvo el caso de las denominadas "leyes-cuadro" y de las leyes penales y procesales, el Legislador puede directamente gobernar el nivel de generalidad y detalle de su preceptiva. A mayor densidad de la ley, menor será la del reglamento que habrá de dictar el Presidente de la República; igualmente, a menor densidad de la ley, mayor será la extensión y el detalle del reglamento. La sentencia asume que "no hay materia legal a reglamentar". Se trata de una premisa equivocada. La ley demandada contiene claros referentes normativos que no trascienden del plano general, pues, el Legislador no ha querido comprometerse con el detalle, lo cual es una opción legítima suya. Las normas demandadas se integran a la legislación comercial que de manera minuciosa se ocupa de tales materias, como ocurre, por ejemplo, con todo lo relacionado con la revisoría fiscal y los libros y papeles del comerciante.

CODIGO DE COMERCIO-Susceptible de ser reglamentado/POTESTAD REGLAMENTARIA-Delimitación ámbito de generalidad de la norma (Salvamento de voto)

El Código de Comercio, como norma legal, es susceptible de ser reglamentado, si sus disposiciones así lo demandan con miras a su cabal ejecución. Esta reglamentación podrá realizarse aún si el Legislador omite referirse a la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional. Cuando el Legislador se remite a esta función constitucional del Gobierno -lo cual no por inusual se torna inconstitucional-, en estricto rigor no está abriendo un espacio de delegación, sino delimitando el ámbito de generalidad de la norma que dicta y reconociendo, expresamente, que el detalle y las precisiones ulteriores correrán por cuenta del reglamento. La Corte incurre en el error de considerar que, por fuera de las "leyes-cuadro", el Legislador no puede limitar su quehacer normativo al plano de la generalidad. En muchas materias, la mejor técnica legislativa puede aconsejar situar la ley dentro de las coordinadas más generales y en el momento de impulso y orientación, con el objeto de que el reglamento colonice el programa normativo. Si todavía se cree en la viabilidad de los códigos como fuentes normativas, la extraña idea de que éstos deban ser detallados y que sus disposiciones no puedan tener el carácter de "normas-marco", contribuirá seguramente a labrar el camino de su definitiva extinción. No deja de sorprender que la "deslegalización" encuentre beneplácito en la Corte, y no así la apelación que el Legislador hace a la potestad reglamentaria que no entraña "deslegalización" ni que la materia contable se coloque por fuera del dominio legislativo. Exigir del órgano democrático una mayor densidad normativa en punto a la contabilidad, denota desconocimiento de esta materia y, sobre todo, olvido acerca de la función política y de dirección suprema que dicho órgano está llamado modernamente a desplegar.

Referencia: Expediente D-1492

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 38 (parcial) de la Ley 222 de 1995, "Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones".

Actor: Isidro Arévalo Buitrago

Magistrado Ponente:

Dr. JORGE ARANGO MEJÍA

Con todo respeto, brevemente, paso a exponer las razones que fundamentan mi discrepancia respecto de la referida sentencia de la Corte Constitucional.

Salvo el caso de las denominadas "leyes-cuadro" y de las leyes penales y procesales, el Legislador puede directamente gobernar el nivel de generalidad y detalle de su preceptiva. A mayor densidad de la ley, menor será la del reglamento que habrá de dictar el Presidente de la República; igualmente, a menor densidad de la ley, mayor será la extensión y el detalle del reglamento.

La sentencia asume que "no hay materia legal a reglamentar". Se trata de una premisa equivocada. La ley demandada contiene claros referentes normativos que no trascienden del plano general, pues, el Legislador no ha querido comprometerse con el detalle, lo cual es una opción legítima suya. Las normas demandadas, de otro lado, se integran a la legislación comercial que de manera minuciosa se ocupa de tales materias, como ocurre, por ejemplo, con todo lo relacionado con la revisoría fiscal y los libros y papeles del comerciante.

El Código de Comercio, como norma legal, es susceptible de ser reglamentado, si sus disposiciones así lo demandan con miras a su cabal ejecución. Esta reglamentación podrá realizarse aún si el Legislador omite referirse a la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional. Cuando el Legislador se remite a esta función constitucional del Gobierno - lo cual no por inusual se torna inconstitucional -, en estricto rigor no está abriendo un espacio de delegación, sino delimitando el ámbito de generalidad de la norma que dicta y reconociendo, expresamente, que el detalle y las precisiones ulteriores correrán por cuenta del reglamento. La Corte incurre en el error de considerar que, por fuera de las "leyes-cuadro", el Legislador no puede limitar su quehacer normativo al plano de la generalidad.

En mi concepto, en muchas materias, la mejor técnica legislativa puede aconsejar situar la ley dentro de las coordenadas más generales y en el momento de impulso y orientación, con el objeto de que el reglamento colonice el programa normativo. Si todavía se cree en la viabilidad de los códigos como fuentes normativas, la extraña idea de que éstos deban ser detallados y que sus disposiciones no puedan tener el carácter de "normas-marco", contribuirá seguramente a labrar el camino de su definitiva extinción.

En el campo económico, las normas sobre estados financieros, cuando no se confían a la "autoregulación" de los operadores y de las asociaciones profesionales, se vinculan a la competencia de organismos administrativos de inspección y vigilancia - como es el caso de las superintendencias -, que en virtud de la técnica normativa de la "deslegalización", refrendada por la Corte Constitucional, rutinariamente dictan y modifican normas contables. La Contradicción o inconsecuencia no pueden ser mayores: Las superintendencias - organismos subalternos del Gobierno Nacional -, pueden dictar normas contables, sujetándose desde luego a la ley y al reglamento, sin embargo lo mismo no lo puede hacer el Gobierno en desarrollo de la potestad reglamentaria constitucionalmente prevista con el objeto de lograr la cabal ejecución de las leyes. No deja de sorprender que la "deslegalización" encuentre beneplácito en la Corte, y no así la apelación que el Legislador hace a la potestad reglamentaria que no entraña "deslegalización" ni que la materia contable se coloque por fuera del dominio legislativo. Exigir del órgano democrático una mayor densidad normativa en punto a la contabilidad, denota desconocimiento de esta materia y, sobre todo, olvido acerca de la función política y de dirección suprema que dicho órgano está llamado modernamente a desplegar. Otra cosa es que se quiera - tal vez por razones formales - sobrecargar inútilmente al Congreso. Un mejor entendimiento de lo que es la democracia y de lo que es la contabilidad, habría sin duda conducido a una sentencia de exequibilidad.

Fecha ut supra,

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

---

*Fecha y hora de creación: 2026-06-09 17:35:11*