



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero Ponente: Álvaro Namén Vargas

Bogotá, D.C., cuatro (04) de abril de dos mil diecisiete (2017)

Radicación interna: 2292

Número único: 11001-03-06-000-2016-00072-00

Referencia: Ley 1314 de 2009. Convergencia de las normas contables nacionales con las normas internacionales de información financiera (NIIF) y de aseguramiento de la información (NAI). Competencia, naturaleza y trámite para su expedición. Vigencia y derogatoria de las disposiciones anteriores. Naturaleza jurídica y estructura de la Junta Central de Contadores. Facultades del Gobierno para modificar la estructura de las entidades públicas

La Ministra de Comercio, Industria y Turismo solicita a la Sala su concepto sobre la interpretación y aplicación de Ley 1314 de 2009¹, especialmente en lo relacionado con sus artículos 7, 8, 11, 13 y 14; sobre la derogación, sustitución o modificación de las normas contables anteriores, y sobre la competencia y trámite para modificar la estructura de la Junta Central de Contadores.

I. ANTECEDENTES

En relación con este asunto, la funcionaria consultante expone lo siguiente:

1. La Ley 1314 de 2009 se dictó con el objeto de regular los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información generalmente aceptados en Colombia; establecer las autoridades competentes para expedirlos y el procedimiento que ha de seguirse para el efecto, y señalar las entidades que tendrán a su cargo vigilar el cumplimiento de los referidos principios y normas.

¹ “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”.

2. La Ley 1314 es una ley de intervención del Estado en la economía, dictada por el Congreso de la República en ejercicio de la potestad que le otorgan los artículos 150, numeral 21 y 334 de la Constitución Política. El artículo 1º de la citada ley dispone que, con fundamento en la misma, el Gobierno Nacional debe expedir normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información que converjan hacia estándares internacionales de aceptación mundial, las mejores prácticas y la rápida evolución de los negocios, con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, y con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas.

3. En esa medida y, tal como lo ordena la ley, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, bajo la dirección del Presidente de la República, deben emitir conjuntamente principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que le presente el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (en adelante, CTCP), como organismo de normalización técnica en este campo, y sin perjuicio de las competencias que en materia de contabilidad pública le corresponden a la Contaduría General de la Nación.

4. En cumplimiento de dicha normatividad, el CTCP presentó al Gobierno Nacional el documento intitulado “*Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información con estándares internacionales*”, en el cual recomendó llevar a cabo el proceso de convergencia tomando como referentes, tanto los estándares internacionales de información financiera (NIIF o IFRS, por sus siglas en inglés), con sus respectivas interpretaciones, marco de referencia conceptual, conclusiones y guías de aplicación emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), como los estándares de auditoría y aseguramiento de la información que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA, por sus siglas en inglés); estos dos últimos organismos pertenecientes a la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés).

5. Según lo manifestado en la consulta, la Ley 1314 de 2009 dispuso que las normas contables que se expidan con fundamento en la misma deben aplicarse en forma diferencial a tres (3) grupos de personas y entidades: (i) Grupo 1: emisores de valores, entidades de interés público y grandes entidades; (ii) Grupo 2: pequeñas y medianas empresas (PYMES), y (iii) Grupo 3: microempresas.

6. En cumplimiento de la citada ley, el Gobierno Nacional, por intermedio de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Industria, Comercio e Industria,

expidió, entre otros, los Decretos 2706 de 2012², 2784 de 2012³, 3022 de 2013⁴ y 302 de 2015⁵, todos los cuales se encuentran compilados en el Decreto 2420 de 2015⁶, el cual, a su vez, fue modificado por el Decreto 2496 de 2015⁷.

7. De acuerdo con los artículos 7 y 8 de la Ley 1314, para la preparación de los proyectos de normas contables y la expedición de las mismas, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y los referidos ministerios, respectivamente, deberán tener en cuenta, entre otros criterios, las recomendaciones y observaciones que, como resultado del análisis sobre el impacto de los proyectos, les sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), *“los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica”* y las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia y control.

8. Por otro lado, el artículo 11 de la citada ley dispuso que el Gobierno Nacional, en ejercicio de las facultades que le otorga el artículo 189 de la Constitución Política y demás normas pertinentes, debe proceder a modificar la conformación, estructura y funcionamiento de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, para que puedan cumplir adecuadamente con sus funciones, dentro del marco de la Ley 1314 de 2009.

9. El párrafo del artículo 13 ibídem preceptúa que *“las normas legales sobre contabilidad, información financiera o aseguramiento de la información expedidas con anterioridad conservarán su vigor hasta que entre en vigencia una nueva disposición expedida en desarrollo de esta Ley que las modifique, reemplace o elimine”*.

10. Finalmente, el artículo 14 de la Ley 1314 estatuye que las normas contables dictadas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de dicha ley, entrarán en vigencia el 1º de enero del “año gravable” siguiente al de su promulgación, a menos que, en virtud de su complejidad, se considere necesario establecer un plazo diferente.

² “Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas”.

³ “Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1”.

⁴ “Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2”.

⁵ “Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información”.

⁶ “Compila los decretos reglamentarios de la Ley 1314 del 2009 con respecto a NIIF y NAI: Decretos 2706 del 2012, 2784 del 2012, 3022 del 2013 y 302 del 2015”.

⁷ “Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras Disposiciones”.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Ministra de Comercio, Industria y Turismo formula a la Sala las siguientes **PREGUNTAS**:

- “3.1. Teniendo en cuenta el párrafo del artículo 13 de la ley 1314 de 2009, arriba transcrito ¿Es correcto interpretar que con la expedición de las disposiciones expedidas en desarrollo de la citada Ley, en materia de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, entre las que se cuentan los decretos mencionados en el numeral 3 precedente, con los que se pusieron en vigencia los marcos técnicos contentivos de los estándares internacionales de información financiera NIIF para los grupos 1, 2 y 3, así como los de aseguramiento de la información NAI, se modificaron, reemplazaron o eliminaron, en lo pertinente, las normas legales correspondientes al régimen legal mercantil, entre ellas, la Ley 222 de 1995, el Código de Comercio y otras disposiciones como la Ley 43 de 1990, sobre las mismas materias?.*
- 3.2. Teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 7-2 y 8-7 de la ley 1314 de 2009, citados, en el sentido de que para la elaboración de los proyectos de normas que someterá a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo y, para la elaboración, por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública de los proyectos de normas que someterá a dichos reguladores, respectivamente, **se considerarán** las recomendaciones y observaciones que como consecuencia del análisis del impacto de los proyectos, sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia y control, se pregunta ¿conforme a las citadas disposiciones es imperativa la formulación de dichas recomendaciones y observaciones por parte de los entes citados en dichas disposiciones o, por el contrario, es voluntaria?*
- 3.3. ¿Considerando lo señalado en el artículo 11 de la ley 1314 de 2009, arriba mencionado, que dispone que conforme a lo previsto en el artículo 189 de la Constitución Política y demás normas concordantes, el Gobierno Nacional modificará la conformación, estructura y funcionamiento de la UAE Junta Central de Contadores, al modificar su estructura actual o adelantar su rediseño institucional y la necesidad de crearle un Consejo Directivo, este último se puede crear en los términos de la ley 489 de 1998 o se requiere para ello la expedición de una ley de la República?*
- 3.4. Teniendo en cuenta el postulado del artículo 14 de la ley 1314 de 2009, en el sentido de que las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1º de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente, se pregunta ¿Cómo debe entenderse en este caso la complejidad a que se refiere la norma?”*

II. CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a estos interrogantes, la Sala analizará en su orden los siguientes aspectos: (i) La Ley 1314 de 2009: antecedentes, objeto, naturaleza y finalidades; (ii) las normas que se dicten con fundamento en la citada ley: naturaleza jurídica, entrada en vigencia y derogatoria de las disposiciones anteriores; (iii) participación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y de otras autoridades en la preparación y revisión de los proyectos de normas, y (iv) modificación de la estructura la Junta Central de Contadores para crearle un consejo directivo.

A. La Ley 1314 de 2009: antecedentes, objeto, naturaleza y finalidades

1. Antecedentes y trámite legislativo

La contabilidad se refiere, en general, a la forma como los hechos económicos que afectan o pueden afectar el patrimonio de cualquier persona (sea comerciante o no) deben ser registrados en forma clara, lógica, ordenada y confiable; deben ser agrupados y sistematizados por actividades, sectores o períodos, y deben ser mostrados o presentados en forma entendible a la propia persona concernida, a las autoridades judiciales y administrativas competentes, o a los demás terceros (personas naturales o jurídicas) que, por tener un interés legítimo, estén facultados por la ley o por el titular de los datos para acceder a los mismos.

Desde este punto de vista, los registros contables, sus soportes y comprobantes, los libros de contabilidad y los estados financieros, entre otros documentos, no solamente resultan importantes para el adecuado desarrollo de las empresas y de los negocios privados, sino también para el eficaz cumplimiento de varias funciones públicas, como aquellas relacionadas con la recaudación de los tributos, la inspección, vigilancia y control del Estado sobre diferentes sectores y personas, el ejercicio de otras modalidades de intervención del Estado en la economía e, incluso, el cumplimiento de la función judicial, pues no debe olvidarse que la contabilidad de los comerciantes y los no comerciantes constituye un medio de prueba reconocido por la ley en distintas jurisdicciones y para diferentes clases de procesos (civiles, laborales, contencioso-administrativos, penales etc.).

Por otro lado, la información contable no es relevante solo para las autoridades y los particulares nacionales, sino también para particulares extranjeros y, en ciertas ocasiones, para autoridades administrativas o judiciales de otros países, en relación con el desarrollo de los negocios internacionales en los que las empresas nacionales estén involucradas, tales como las inversiones internacionales (de colombianos en el exterior y de foráneos en Colombia), los empréstitos desde o hacia el exterior, y las operaciones de comercio exterior (exportaciones e importaciones, entre otras), sobre todo en el marco de la creciente apertura e

internacionalización de las relaciones económicas del país que se inició en la década de los noventa del siglo pasado.

Todo lo anterior supone que las normas (jurídicas y técnicas) con base en las cuales ha de llevarse la contabilidad deben tener, entre otras, dos características para no convertirse en un obstáculo al normal desarrollo de las actividades económicas y al cumplimiento de las funciones estatales: (i) *flexibilidad*, que se relaciona no solamente con la posibilidad de actualizar permanentemente dichas normas, en función de la evolución de los negocios y del contexto económico, sino también de establecer excepciones, interpretaciones y reglas especiales o particulares para cierto tipo de negocios, situaciones, empresas, sectores económicos etc., y (ii) *internacionalización*, lo cual conlleva que los principios y las normas con base en las cuales se lleva la contabilidad en Colombia deben armonizar, lo más posible, con los principios y las normas de contabilidad que se aplican a nivel internacional, especialmente en aquellos países con los cuales se realiza el mayor volumen de operaciones de comercio exterior.

Estas necesidades de flexibilidad e internacionalización han sido reconocidas por el Gobierno Nacional, el Congreso de la República y otras autoridades desde el mismo momento en que se expidió el Decreto 2649 de 1993⁸, que sistematizó los principios y las normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, como puede verse en el artículo 138 ibídem, el cual previó la existencia de un “*Consejo Permanente para la Evaluación de las Normas sobre Contabilidad*”, cuyo objetivo era el de “*propender a través de sus conclusiones porque las normas legales sobre la contabilidad redunden en información neutral, con fidelidad representativa, adecuada a las características y prácticas de las diferentes actividades económicas*”.

Posteriormente, con el artículo 44 de la Ley 222 de 1995⁹, se pretendió facultar al Gobierno Nacional para “*reglamentar*” diferentes aspectos de la contabilidad, entre ellos, “*los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas de auditoría generalmente aceptadas y las demás normas... sobre la materia*”, principios y normas que debían comprender “*entre otros temas, el marco conceptual de la contabilidad, así como disposiciones sobre reconocimiento, estados financieros, libros, comprobantes y soportes*”.

Sin embargo, la Corte Constitucional declaró inexecutable esta disposición, con excepción de dos numerales (uno de ellos en forma parcial), mediante la sentencia C-290 de 1997¹⁰, al considerar que la competencia que allí se pretendía asignar al

⁸ “*Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*”.

⁹ “*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*”.

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia C-290 del 16 de junio de 1997, expediente D-1492.

Gobierno Nacional no podía corresponder al otorgamiento de facultades extraordinarias (artículo 150 numeral 10 de la Carta Política), ni al ejercicio de la potestad reglamentaria (artículo 189 numeral 11 ejusdem). Lo primero, porque no era posible autorizar al Gobierno para modificar códigos (en este caso, el de Comercio) y porque el Congreso no había señalado expresamente su intención de delegar en el Presidente de la República la regulación de esta materia, ni le había fijado tampoco un plazo para el ejercicio de esta potestad. Y lo segundo, porque, a juicio de la Corte, no existía materia legal que pudiera ser reglamentada y, en esa medida, la disposición acusada lo que hacía realmente era facultar al Gobierno para regular íntegramente un asunto, más que reglamentar un tema que previamente hubiese sido normado por el legislador.

Más adelante, el artículo 63 de la Ley 550 de 1999¹¹ ordenó al Gobierno efectuar una revisión de las normas vigentes en materia de contabilidad y proponer al Congreso las modificaciones que fueran necesarias, en los siguientes términos:

“Artículo 63. Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales. Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”.

Una disposición en el mismo sentido fue incluida luego en el artículo 122 de la Ley 1116 de 2006¹², que subrogó la Ley 550, salvo para las entidades territoriales, sus descentralizadas y las universidades estatales del orden nacional y territorial, para todas las cuales siguió rigiendo la Ley 550 de 1999 en lo que atañe a los procesos de reestructuración de pasivos¹³.

De la misma manera, en el documento CONPES 3280 de 2004¹⁴ se incluyó, dentro del plan de acción propuesto para optimizar los instrumentos de desarrollo empresarial y “dinamizar el mercado de capitales”, la “presentación del proyecto de ley que establece la obligación de adoptar los estándares internacionales de

¹¹ “Por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley”.

¹² “Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones”.

¹³ De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 125 y 126 de la Ley 1116 de 2006.

¹⁴ Consejo de Política Económica y Social, CONPES. Documento del 19 de abril de 2004: “Optimización de los Instrumentos de Desarrollo Empresarial”. Esta misma propuesta de acción se incluyó en el documento CONPES 3527 del 23 de junio de 2008 (“Política nacional de competitividad y productividad”), aunque en ese momento ya se había presentado a consideración del Congreso de la República el proyecto que derivó en la Ley 1314 de 2009.

contabilidad, auditoría y contaduría para todos los agentes económicos y que crea los mecanismos institucionales para hacer efectiva dicha adopción...".

A pesar de lo anterior, solo hasta el año 2007, por iniciativa de dos representantes a la Cámara¹⁵, se presentó al Congreso de la República un proyecto de ley que pretendía actualizar y armonizar los principios y las normas contables generalmente aceptados en Colombia, con las normas internacionales de contabilidad e información financiera.

Dicho proyecto, al cual se le asignó el número 165 de 2007 (Cámara), contaba solamente con cuatro artículos, y con él se buscaba, fundamentalmente, adoptar de manera obligatoria y general, para todas las empresas en Colombia, las normas internacionales de información financiera (NIIF), además de designar al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como la autoridad encargada de *"garantizar el diseño y la implementación de estas normas"*¹⁶.

En la ponencia para primer debate de este proyecto de ley en la Cámara de Representantes, se hicieron varias e importantes modificaciones y adiciones al texto original. La más relevante consistió en que, en lugar de ordenar directamente la adopción (y, por lo tanto, la aplicación) en Colombia de las NIIF, se facultó al Gobierno Nacional para dictar los principios y las normas de contabilidad que debían regir en Colombia, teniendo como criterio orientador el de lograr *"la convergencia con las normas internacionales de información financiera y las normas internacionales de aseguramiento de la información"*¹⁷.

En la misma ponencia se expresó claramente que el propósito del legislador con este proyecto era el de expedir una ley de intervención del Estado en la economía, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 150 numeral 21, y 334 de la Constitución Política, por lo cual las normas que el Gobierno Nacional expidiera en desarrollo de dicha ley debían ser consideradas igualmente *"normas de intervención"*, para lo cual se le conferían facultades permanentes.

Por otro lado, en el texto del proyecto se reiteró el principio de separación entre las normas tributarias o fiscales y las disposiciones contables¹⁸, pero se estableció que para que existiera la debida armonía entre unas y otras, debía incluirse: (i) la necesidad de invitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a participar en la elaboración y revisión de los proyectos de normas contables; (ii) la fijación de un plazo de un (1) año para que las nuevas normas contables que se expidieran con fundamento en la futura ley entraran a regir, con el fin de que,

¹⁵ Los Representantes Simón Gaviria Muñoz y David Luna Sánchez.

¹⁶ Gaceta del Congreso N° 517, año XVI, del 11 de octubre de 2007, página 3.

¹⁷ Gaceta del Congreso N° 316, año XVII, del 4 de junio de 2008.

¹⁸ Principio establecido, entre otras normas, en el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, que en su parte pertinente dispone: *"Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas"*.

durante ese período, el Gobierno pudiese presentar y tramitar ante el Congreso de la República las modificaciones requeridas al Estatuto Tributario, y (iii) de requerirse que una norma contable entrara en vigencia más pronto, se proponía que, en todo caso, para efectos fiscales, las disposiciones que se encontraran vigentes seguirían rigiendo hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente.

Asimismo se explicó en la ponencia, que no se pretendía obligar al Gobierno Nacional, al momento de dictar los principios y las normas de contabilidad generalmente aceptados, a acoger todas las normas internacionales de información financiera y de aseguramiento de la información, pues en la medida en que alguna o algunas de estas no resultaran apropiadas o convenientes para la realidad nacional, podrían dejarse de adoptar o acogerse con modificaciones.

De esta forma y con estos cambios, entre otros, el proyecto de ley fue aprobado en primer debate en la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes y luego, en la plenaria de dicha corporación.

El 4 de marzo de 2009 se presentó ponencia para primer debate en la Comisión Tercera del Senado de la República¹⁹, documento en el cual se hicieron aclaraciones importantes sobre la separación y armonización de las normas contables y las tributarias, incluyendo la necesidad de “oír a la DIAN en las diferentes etapas de formación de las normas”, así como la de fijar un “*tiempo de vacancia normativa*” dentro del cual se pudieran expedir las disposiciones que se requiriesen en materia impositiva, y se dispuso que “*en ningún caso, los cambios de las normas contables afectarán el período gravable en curso*” (artículos 7, 8 y 15).

Igualmente se indicó que uno de los propósitos perseguidos con el proyecto de ley que se tramitaba era el de centralizar y unificar la competencia para expedir normas contables “*sobre entes privados*” (artículo 6º).

En los mismos términos propuestos en la ponencia para primer debate en el Senado de la República, se presentó ponencia para segundo debate en dicha corporación, con algunos ajustes de forma.²⁰

Dado que hubo algunas diferencias entre el texto aprobado por la Cámara de Representantes y aquel aprobado por el Senado de la República, se designó una comisión de conciliación, que presentó su informe el día 4 de junio de 2009²¹, recomendando que se acogiera el texto aprobado por el Senado.

¹⁹ Gaceta del Congreso de la República N° 106 del 9 de marzo de 2009.

²⁰ Gaceta del Congreso N° 285, año XVIII, del 7 de mayo de 2009.

²¹ Gaceta del Congreso N° 461 del 9 de junio de 2009.

De esta forma se aprobó en el Congreso de la República la Ley 1314 de 2009, cuyo contenido general será analizado a continuación.

2. La Ley 1314 de 2009

En relación con las normas que componen esta ley, la Sala considera pertinente resaltar las siguientes, para efectos de esta consulta:

- a) El artículo 1º establece la naturaleza, el objeto general y los fines perseguidos con dicha ley, en los siguientes términos:

“Artículo 1o. Objetivos de esta ley. Por mandato de esta ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. Con tal finalidad, en atención al interés público, expedirá normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, en los términos establecidos en la presente ley.

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

(...). (Resalta la Sala).

Como se aprecia en el texto transcrito, y según lo manifestado durante el trámite legislativo, el Congreso de la República calificó expresamente esta normatividad como una ley de intervención económica, de aquellas a que se refieren los artículos 150 numeral 21, y 334 de la Constitución Política.

Igualmente, conforme a lo ordenado por dichos cánones constitucionales, el artículo 1º fijó “los fines y alcances” de tal intervención, al disponer que con dicha ley se pretende que el Estado, bajo la dirección del Presidente de la República, expida un conjunto de “*normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia*”, con varios

objetivos: (i) lograr que los informes contables y los estados financieros de las empresas *“brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas”*; (ii) *“mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras”*, y (iii) *“apoyar la internacionalización de las relaciones económicas”*.

Con estos propósitos en mira y *“con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional”*, tal como lo exige el artículo 226 de la Carta²², el mismo artículo señaló el siguiente criterio para la expedición de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información: *“la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas... con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”*.

- b) El párrafo del artículo anterior, junto con el artículo 2º de la misma ley, delimitan el ámbito de aplicación de la Ley 1314 y de las normas que se expidan con fundamento en la misma, así: (i) en primer lugar, el artículo 2º preceptúa que dicha ley se aplica a *“todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento”*, y también a *“quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba”*. Sin embargo, el párrafo del artículo 1º aclara que dicha ley (y las normas que se dicten en desarrollo de la misma), *“no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos”*.
- c) Los artículos 3º y 5º definen, en su orden, lo que debe entenderse por *“normas de contabilidad y de información financiera”* y *“normas de aseguramiento de información”*, así:

“Artículo 3º. De las normas de contabilidad y de información financiera. Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de contabilidad y de información financiera el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y

²² “Artículo 226. El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional”.

libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.
(...).

“Artículo 5º. De las normas de aseguramiento de información. Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

Parágrafo 1º. El Gobierno Nacional podrá expedir normas de auditoría integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías.
(...)”.

- d) El artículo 4º reitera el principio de separación o independencia entre las disposiciones contables y las tributarias, y fija algunas reglas para resolver los conflictos que puedan presentarse entre dichas normas:

“Artículo 4o. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera”. (Se resalta).

Vale la pena comentar que la expresión resaltada fue demandada ante la Corte Constitucional, por considerar el actor que dicho contenido normativo le permitía al Gobierno expedir disposiciones en materia tributaria que derogaran o modificaran las normas vigentes, violando de esta forma la reserva que en esta materia establece la Constitución Política a favor del Congreso, tal como lo

disponen el artículo 150 numerales 10, 11 y 12²³, y el artículo 338²⁴, entre otras normas.

La Corte declaró exequible la norma citada en la sentencia C-1018 de 2012²⁵, al considerar que el artículo 4º de la Ley 1314 no le otorga al Presidente de la República facultades para crear, modificar o eliminar tributos, sino que ordena la aplicación de las normas contables en materia tributaria, cuando las disposiciones fiscales no regulen de manera especial un asunto de carácter contable que sea necesario para determinar y cuantificar las obligaciones tributarias, tales como el hecho generador o la base gravable. En esa medida, considera que las normas contables constituyen “*instrumentos administrativos de apoyo para la gestión tributaria*”.

- e) El artículo 6º de esta ley, en armonía con el 10º, determina quiénes son las autoridades de regulación y “normalización técnica” en esta materia:

“Artículo 6º. Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

²³ “Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

(...)

10. Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley...

(...)

Estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, ni para decretar impuestos.

11. Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración.

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

(...)”. (Subrayas ajenas al texto).

²⁴ “Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

(...)”.

²⁵ Corte Constitucional, sentencia C-1018 del 28 de noviembre de 2012, expediente D-9111.

Parágrafo. En adelante las entidades estatales que ejerzan funciones de supervisión, ejercerán sus facultades en los términos señalados en el artículo 10 de la presente ley”. (Se destaca).

Las entidades a las cuales se refiere el artículo 10 ibídem son las que ejerzan funciones de inspección, vigilancia y control, en relación con las cuales dicha norma estatuye, en lo pertinente:

“Artículo 10. Autoridades de supervisión. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.

2. Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen. (...)”. (Subrayas ajenas al texto).

Es pertinente mencionar que si bien el artículo 6º antes citado y otras normas de la misma ley califican como “autoridades de regulación” al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, actuando en conjunto, tales ministerios deben obrar “*bajo la dirección del Presidente de la República*”, lo cual significa, a juicio de la Sala, que la verdadera autoridad reguladora es el Gobierno Nacional, por intermedio del Presidente y de los respectivos ministros. No debe olvidarse que la Constitución Política no reconoce a los ministerios como organismos autónomos o independientes, ni les otorga potestades reguladoras, sino que los concibe como dependencias de la Rama Ejecutiva en el sector central, subordinadas directamente al Presidente. Y debe recordarse, por otra parte, que al tenor del artículo 115 de la Carta, “*el Gobierno Nacional está formado por el Presidente de la República, los ministros del despacho y los directores de departamentos administrativos*”, norma que también dispone que “*el Presidente y el Ministro o Director de Departamento correspondientes, en cada negocio particular, constituyen el Gobierno*”.

Así, la Sala entiende que el organismo regulador, es decir, el competente para dictar las normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información que deben regir en Colombia, dentro de los

límites, finalidades y criterios fijados por la Ley 1314, es el Gobierno Nacional, por intermedio de los Ministros de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, mientras que la entidad de “normalización técnica”, es decir, la encargada de efectuar los estudios técnicos, recibir y analizar las propuestas de las autoridades y de los particulares interesados, conocer y estudiar las normas, los estándares y las “mejores prácticas” internacionales en esta materia y, finalmente, sugerir las disposiciones que, en su criterio, deban expedirse, es el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Por su parte, a las autoridades de inspección, vigilancia y control, como las superintendencias, les corresponden vigilar y controlar el cumplimiento de las normas expedidas en materia contable, de información financiera y de aseguramiento de la información por parte de las personas naturales y jurídicas vigiladas por ellas, así como dictar una especie de “reglamentación de segundo piso” o “de segundo nivel” en su respectivo sector, que se materializa en la expedición de “*normas técnicas especiales, interpretaciones y guías*”, las cuales deben estar sujetas, no solamente a la Ley 1314 de 2009 y a las otras leyes que resulten aplicables, sino también a las normas que en desarrollo de la primera dicte el Gobierno Nacional.

- f) Los artículos 7º y 8º establecen un conjunto de criterios y un procedimiento especial que, tanto la entidad de normalización técnica (el CTCP) como el organismo regulador (el Gobierno) deben seguir para expedir las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, teniendo en cuenta, no solamente las finalidades expresadas en la Ley 1314, sino también los principios de publicidad, imparcialidad y transparencia en las actuaciones administrativas, previstos en la Constitución Política y desarrollados en la Ley 1437 de 2011, mediante la cual se expidió el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA).

En el acápite C) de este concepto, la Sala se referirá en concreto a dichas normas y al procedimiento contenido en ellas, cuando aborde la cuestión planteada en la consulta sobre la participación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y de otras autoridades en la preparación y elaboración de los respectivos proyectos de normas.

En todo caso, es importante señalar que el procedimiento y los criterios descritos en los artículos 7º y 8º de la Ley 1314 de 2009, se encuentran en completa armonía con el artículo 3º del CPACA, que consagra los principios generales de las actuaciones o procedimientos administrativos, y con el artículo 8 ibídem, que regula, en particular, el deber de información de las autoridades para con el público. Este último dispone en lo pertinente:

“Artículo 8º. Deber de información al público. Las autoridades deberán mantener a disposición de toda persona información completa y actualizada, en el sitio de

atención y en la página electrónica, y suministrarla a través de los medios impresos y electrónicos de que disponga, y por medio telefónico o por correo, sobre los siguientes aspectos:

(...)

8. Los proyectos específicos de regulación y la información en que se fundamenten, con el objeto de recibir opiniones, sugerencias o propuestas alternativas. Para el efecto, deberán señalar el plazo dentro del cual se podrán presentar observaciones, de las cuales se dejará registro público. En todo caso la autoridad adoptará autónomamente la decisión que a su juicio sirva mejor el interés general. (...).

Vale la pena recordar que sobre este asunto la Sala emitió recientemente el concepto N° 2291 de 2016²⁶, al cual remitimos, en donde se analizó detalladamente el significado y el contenido de este deber de publicidad.

- g) El artículo 9 de la Ley 1314 de 2009 preceptúa que la Junta Central de Contadores seguirá actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, en desarrollo de las facultades que le fueron asignadas por el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, incluyendo, dentro del ámbito de su competencia, a los contadores públicos y a las entidades que ofrezcan al público los servicios propios de la ciencia contable como profesión liberal.
- h) El artículo 11 ibídem (“ajustes institucionales”) dispone que, conforme a lo previsto en el artículo 189 de la Constitución y demás normas concordantes, “*el Gobierno Nacional modificará la conformación, estructura y funcionamiento de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, para garantizar que puedan cumplir adecuadamente sus funciones*”.
- i) El párrafo del artículo 13 estatuye que “*las normas legales sobre contabilidad, información financiera o aseguramiento de la información expedidas con anterioridad conservarán su vigor hasta que entre en vigencia una nueva disposición expedida en desarrollo de esta Ley que las modifique, reemplace o elimine*”.

Conforme a este precepto, solo en la medida en que las nuevas normas contables y de información financiera y de aseguramiento de la información entren en vigor, derogan las disposiciones anteriores en la misma materia, contenidas principal, pero no exclusivamente, en el Decreto 2649 de 1993.

- j) Por lo tanto, la disposición anterior debe ser interpretada y aplicada en armonía con el artículo 14 ibídem que estatuye lo siguiente, sobre la entrada en vigencia

²⁶ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto N° 2291 del 14 de septiembre de 2016.

de las nuevas normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que se expidan con fundamento en la Ley 1314 de 2009:

“Artículo 14. Entrada en vigencia de las normas de intervención en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1o de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente.

Cuando el plazo sea menor y la norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no reguladas por las leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación”.

B) Las normas que se dicten con fundamento en la Ley 1314 de 2009: naturaleza jurídica, entrada en vigencia y derogatoria de las disposiciones anteriores

En primer lugar, es pertinente señalar que, con fundamento en la Ley 1314 de 2009, o en desarrollo de la misma, el Gobierno Nacional ha expedido, hasta ahora, los siguientes decretos, entre otros: Decreto 691 de 2010²⁷, Decreto 1955 de 2010²⁸, Decreto 3048 de 2011²⁹, Decreto 3567 de 2011³⁰, Decreto 2706 de 2012, Decreto 2784 de 2012, Decreto 1851 de 2013³¹, Decreto 3019 de 2013³², Decreto 3022 de 2013, Decreto 3023 de 2013³³, Decreto 3024 de 2013³⁴, Decreto 2548 de 2014³⁵, Decreto 2615 de 2014³⁶, Decreto 302 de 2015, Decreto 2420 de 2015 y Decreto 2496 de 2015, entre otros.

²⁷ “Por el cual se modifica la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y se dictan otras disposiciones”.

²⁸ “Por el cual se modifica parcialmente la estructura de la Junta Central de Contadores y se dictan otras disposiciones”.

²⁹ “Por el cual se crea la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información”.

³⁰ “Por el cual se dictan disposiciones en materia de organización y funcionamiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública”.

³¹ “Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativa (sic) para los preparadores de información financiera que se clasifican en el literal a) del parágrafo del artículo 1° del Decreto número 2784 de 2012 y que hacen parte del Grupo 1”.

³² “Por el cual se modifica el Marco Técnico Normativo de Información Financiera para las Microempresas, anexo al Decreto 2706 de 2012”.

³³ “Por el cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012”.

³⁴ “Por el cual se modifica el Decreto 2784 de 2012 y se dictan otras disposiciones”.

³⁵ “Por el cual se reglamentan los artículos 4 de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 y 774 del Estatuto Tributario”.

En la mayoría de los decretos anteriormente mencionados se utiliza el calificativo de “*reglamentarios*”, o se dice que “*reglamentan*” determinadas normas o asuntos de la Ley 1314, o bien se cita, entre sus fundamentos normativos, el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política³⁷.

Adicionalmente, varios de los decretos citados se encuentran compilados actualmente en el Decreto 2420 de 2015, denominado “*Decreto Único Reglamentario*” de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información.

La Corte Constitucional se refirió tangencialmente a la naturaleza de tales decretos en la sentencia C-1018 de 2012, antes citada, denominándolos “*normas reglamentarias*”, en algunos apartes, y “*reglamentos contables y financieros*”, en otros, si bien reconoció expresamente que la Ley 1314 de 2009 es una ley de intervención del Estado en la economía.

Todo lo anterior ha creado una apariencia que lleva a pensar que dichos decretos tienen la naturaleza de decretos reglamentarios ordinarios y que han sido dictados por el Presidente de la República en ejercicio de la potestad reglamentaria prevista en el numeral 11 del artículo 189 de la Carta Política.

Sin embargo, la realidad es otra, a juicio de la Sala, por lo menos para la mayoría de dichos decretos y, en especial, para aquellos que, en desarrollo de la Ley 1314, contienen las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información que deben regir en el país para los diversos sectores o grupos de empresas y entes económicos.

En efecto, recuerda la Sala, en primer lugar, que la Ley 1314 de 2009 no es una ley común u ordinaria, sino una ley de intervención económica, como lo manifestó expresamente el Congreso de la República y lo reconoció la Corte Constitucional. Si bien este tipo de leyes tiene la misma jerarquía o altura normativa que las leyes ordinarias, por lo cual no existe, entre unas y otras, prelación alguna, las leyes de intervención en la economía tienen una regulación constitucional de carácter especial, que les asigna determinadas características particulares, de las cuales depende también la naturaleza jurídica de las disposiciones que se expiden en desarrollo o con fundamento en las mismas.

Por esta razón, el artículo 150 de la Carta, que contiene las principales funciones que el Congreso ejerce mediante la expedición de las leyes, reserva para este tipo

³⁶ “*Por el cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1 previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013*”.

³⁷ Que consagra, como función propia y permanente del Presidente de la República, la de “*ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes*”.

de leyes un numeral especial (el 21), según el cual al Congreso le corresponde “expedir las leyes de intervención económica, previstas en el artículo 334, las cuales deberán precisar sus fines y alcances y los límites a la libertad económica” (se resalta).

Por su parte, el artículo 334 ibídem, modificado por el artículo 1º del Acto Legislativo 3 de 2011, preceptúa lo siguiente, en su parte pertinente:

“Artículo 334. La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso el gasto público social será prioritario.

*El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar, de manera progresiva, que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y competitividad y el desarrollo armónico de las regiones.
(...)”.*

Adicionalmente conviene recordar que en materia financiera, bursátil y aseguradora y, en general, en las actividades que impliquen el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público, la Constitución estableció un diseño de competencias especial, de acuerdo con el cual el Congreso de la República, mediante las llamadas “leyes marco o cuadro”, dicta las “normas generales” y señala en ellas “los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno”, y este último expide la regulación específica y detallada, con la cual se concreta la intervención en tales sectores de la economía, dentro de los límites y criterios y para los fines señalados previamente por el legislador, tal como lo disponen los artículos 150 numeral 19 (literal d), 189 numeral 25 y 335 de la Carta.

En relación con la potestad de intervención del Estado en la economía, la Corte Constitucional ha manifestado que esta se expresa de diversas formas y mediante diferentes instrumentos, entre los cuales se incluyen figuras tan disímiles, desde el punto de vista jurídico, como el presupuesto general de la Nación, el plan nacional de desarrollo, la creación y el funcionamiento de empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta, la política y la regulación tributarias, el establecimiento de monopolios estatales, la protección de la libre

competencia económica, la regulación de determinados sectores o actividades, el otorgamiento de subsidios etc.³⁸

Una de dichas modalidades, como se indicó, es la regulación, que en un sentido estricto se refiere a la expedición de normas jurídicas que establecen la forma como debe realizarse determinada actividad económica o social, o como deben comportarse los agentes económicos en relación con cierto aspecto, o como debe funcionar determinado mercado, entre otras posibilidades.

La Sala, en el concepto 2291 de 2016, antes citado, explicó lo siguiente sobre el sentido del término “regulación”, en sentido amplio y en sentido estricto, y su relación con la potestad reglamentaria:

“2) La potestad reglamentaria y la función de regulación

En relación a la potestad reglamentaria, es viable preguntarse si esta implica el ejercicio de una función regulatoria. La respuesta a este interrogante debe determinarse a la luz del sentido que frente al concepto de regulación se adopte. Así, bajo el sentido general del término regulación, la respuesta debe ser positiva, pues los actos administrativos de carácter general constituyen una de las formas de producción normativa del Estado.

Por su parte, bajo el concepto de regulación en sentido específico, la función regulatoria tendría como uno de sus instrumentos la potestad reglamentaria para desarrollar un mandato legal específico, aunque no se agotaría con ella, pues tal como se señaló, la función de regulación económica y social se entiende como una forma de intervención estatal en la economía para maximizar el bienestar de los usuarios y alcanzar los fines del Estado mediante la libre competencia y la prestación eficiente de los servicios públicos. Por lo tanto, la expedición de actos administrativos generales dirigidos a intervenir en la economía constituye apenas uno de los instrumentos como el Estado adelanta su función de regular”. (Negritas en el original; subrayas añadidas).

Con respecto a la “regulación socio-económica”, es decir, a la regulación en sentido estricto o limitado, como mecanismo de intervención estatal en la economía, la Corte Constitucional ha precisado que esta no le compete solamente al legislador, sino también a diferentes órganos o entidades del Estado y, particularmente, al Gobierno Nacional y a los organismos especializados que cree la ley, quienes deben actuar dentro de los límites, con sujeción a los criterios y para el logro de los fines que señale la ley.

Así, por ejemplo, en la sentencia C-042 de 2006³⁹, la Corte explicó:

³⁸ A este respecto, pueden consultarse, entre otras, las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: C-042 de 2006, C-955 de 2007 y C-228 de 2010.

³⁹ Corte Constitucional, sentencia del 1º de febrero de 2006, expediente D-5876.

“El diseño establecido por el constituyente para que el Estado intervenga en el circuito económico implica la actuación del legislador y de la administración. Es por ello que el artículo 150-21 superior faculta al Congreso de la República para elaborar las normas de intervención económica, mientras el 334 habilita a la administración para intervenir por mandato de la ley, entre otras actividades, en la distribución, utilización y consumo de bienes... para racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes del territorio nacional.
(...)

Además de los mecanismos excepcionales previstos en la Constitución Política, tales como la facultad de declarar temporalmente el estado de emergencia -art. 215 superior-, las autoridades públicas cuentan con instrumentos ordinarios e intemporales de intervención económica, como los dispuestos en los artículos 150-21 y 334, los cuales permiten al Estado actuar en beneficio del desarrollo colectivo, sin que el constituyente haya señalado un plazo específico.

7.4. En las relaciones sociales y económicas que se dan al interior de una comunidad existen sectores que requieren de la intervención permanente y continua del Estado, como ocurre respecto de la actividad empresarial e industrial; de las relaciones laborales que allí se presentan; de la actividad bancaria y financiera; de la prestación de los servicios públicos de salud o educación; o de la explotación de recursos naturales, por sólo citar algunas de ellas”. (Subraya la Sala).

Y la misma Corte, en la sentencia C-955 de 2007⁴⁰, expuso lo siguiente sobre la regulación económica o “socio económica”, como forma de intervención estatal:

“3.1 La función de regulación socio económica.

*Esta Corporación ha explicado cómo la función estatal de “regulación” socio-económica constituye una forma de intervención del Estado en la economía, que tiene unos rasgos característicos propios que la distinguen de otras formas de intervención.*⁴¹ *Dentro de esos rasgos característicos propios, ha hecho ver que se trata de una función eminentemente técnica, que toma en cuenta las notas y las dinámicas propias del sector que se regula, por lo cual “la función estatal de regulación está segmentada por sectores de actividad económica o social, de tal manera que la regulación de un sector pueda responder a las especificidades del mismo.”*⁴² *Adicionalmente, es una función que se ejerce en forma permanente, atendiendo a la evolución y a las circunstancias cambiantes del sector correspondiente. Empero, éste carácter técnico, sectorial y permanente no hace que las funciones de regulación socio económica sean ajenas al señalamiento de políticas, que deben ser fijadas directamente por el Congreso de la República. Finalmente, la jurisprudencia también ha señalado que la función de regulación “usualmente exige de la concurrencia de, a lo menos, dos ramas del poder público y*

⁴⁰ Corte Constitucional, sentencia C-955 del 14 de noviembre de 2007, expedientes D-6842 y D-6843 (acumulados).

⁴¹ “[20] Sentencia C-150 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa”.

⁴² “[21] *Ibídem*”.

es ejercida de manera continua por un órgano que cumple el régimen de regulación fijado por el legislador, que goza de una especial autonomía constitucional o independencia legal, según el caso, para desarrollar su misión institucional y cuyo ámbito de competencia comprende distintos tipos de facultades".⁴³ ". (Negrillas en el original; subrayas añadidas).

Lo anterior permite a la Sala concluir que la potestad otorgada al Gobierno Nacional por la Ley 1314 de 2009 para expedir las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información que deban regir en Colombia, de acuerdo con los criterios fijados en dicha ley y para los fines señalados por la misma, no corresponde propia ni técnicamente a la facultad reglamentaria general del Presidente de la República, prevista en el ordinal 11 del artículo 189 de la Constitución Política, sino a una potestad de regulación económica en sentido estricto, dirigida a un campo determinado (el de la contabilidad, la información financiera, la auditoría y otras formas de aseguramiento de la información), que corresponde, como se indicó, a una modalidad de intervención estatal en la economía.

En efecto, como se ha demostrado, dicha intervención no se reduce, en esta materia, a la expedición de la Ley 1314 de 2009 y a la aplicación de sus normas, sino que continúa y se extiende, en forma permanente, a las regulaciones que, bajo la forma de decretos, ha dictado y dicte el Gobierno Nacional, por intermedio de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Industria, Comercio y Turismo, y llega, incluso, a las reglamentaciones de segundo nivel que en desarrollo de aquella ley y de dichos decretos expidan las autoridades que ejercen funciones de inspección, vigilancia y control.

Se colige de lo anterior que los decretos que se han dictado hasta el momento, incluyendo el Decreto 2420 de 2015 (denominado "*Único Reglamentario*"), para establecer las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información que deben regir en Colombia, no tienen propiamente la naturaleza jurídica ni la jerarquía de "decretos reglamentarios", como equivocadamente se les viene denominando.

Algo similar ocurre con los decretos dictados por el Gobierno Nacional para regular determinadas materias, en desarrollo de las denominadas "leyes marco o cuadro" que el Congreso de la República debe expedir en virtud de lo dispuesto en el artículo 150 numeral 19 de la Carta Política, tal como lo han reconocido la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. Así, por ejemplo, este último manifestó lo siguiente en sentencia del 3 de marzo de 2011⁴⁴:

⁴³ "[22] *Ibídem*".

⁴⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 3 de marzo de 2011, radicación N° 11001-03-24-000-2006-00011-00.

“El Decreto 2685 de 1999, “Por el cual se modifica la Legislación Aduanera”, fue expedido por el Presidente de la República... en uso de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, con sujeción a los artículos 30. de la Ley 6a. de 1971 y 20. de la Ley 7a. de 1991, y oído el Consejo Superior de Comercio Exterior.

De sus fundamentos invocados cabe decir que se está ante uno de los decretos catalogados por esta Corporación como decretos que desarrollan o reglamentan leyes marcos, de cuyo alcance reglamentario la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de la Corporación, dijo lo siguiente:

“...por sus características, cabe ser considerada como especial, por cuanto el campo que la Carta le ha reservado para su regulación jurídica y la fuerza normativa de sus disposiciones es mayor en comparación con la facultad reglamentaria ordinaria, tanto que puede ser vista como una facultad propiamente reguladora en determinadas materias, más que meramente reglamentadora...”

Por lo tanto, no se está ejerciendo la potestad reglamentaria consagrada en el artículo 189, numeral 11, de la Constitución Política, sino la de regular la actividad aduanera y el comercio exterior, con sujeción a la Constitución y a la ley marco... dada al Presidente de la República en el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 150, numeral 19, literales b) y c) de la Constitución Política.
(...). (Se resalta).

Esta conclusión es relevante, no solo para fines conceptuales o académicos, sino, sobre todo, para establecer claramente qué tipo de normas jurídicas podrían llegarse a entender derogadas o modificadas por los decretos que se expidan en desarrollo de la Ley 1314 de 2009. En efecto, si tales decretos fueran simplemente reglamentarios, la Sala no dudaría en afirmar que los mismos solamente pueden derogar o modificar normas contenidas en decretos de la misma clase (reglamentarios) o en otros actos administrativos generales de inferir categoría (resoluciones, circulares etc.). Sin embargo, si no se trata de decretos reglamentarios, sino de decretos que contienen las regulaciones necesarias para ejercer la intervención estatal en los ámbitos de la contabilidad, la información financiera y el aseguramiento de la información, la Sala no observa, en principio, impedimento jurídico alguno para que los citados decretos, en desarrollo de la facultad constitucional de intervención estatal en la economía, puedan modificar, adicionar o derogar normas contenidas en decretos con fuerza de ley e, incluso, en leyes ordinarias, pues están habilitadas y autorizadas por una ley posterior. Lo anterior, siempre que las nuevas disposiciones que se expidan respeten y se ajusten a los mandatos de la Ley 1314 y, obviamente, de la Constitución Política.

Es por esta razón que el parágrafo del artículo 13 de la Ley 1314 de 2009 dispone que *“las normas legales sobre contabilidad, información financiera o aseguramiento de la información expedidas con anterioridad conservarán su vigor*

hasta que entre en vigencia una nueva disposición expedida en desarrollo de esta Ley que las modifique, reemplace o elimine" (resaltamos).

Al efectuar un barrido de las normas que regulaban la contabilidad financiera y las materias que hoy en día denomina la Ley 1314 "aseguramiento de información" (incluyendo, entre otras, la auditoría y el régimen de ética profesional de los contadores), al momento de expedirse la citada ley, se observa que si bien la mayor parte de tales disposiciones estaban contenidas en decretos reglamentarios, principalmente en los Decretos 2649 y 2650 de 1993⁴⁵, existían reglas en estas materias contenidas en otros cuerpos normativos de diferente naturaleza y nivel jerárquico, tales como la Ley 145 de 1960, la Ley 43 de 1990, el Código de Comercio (Decreto Ley 410 de 1971), el Estatuto Tributario (Decreto Ley 624 de 1989) y la Ley 222 de 1995, entre otras.

Dado lo anterior, las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información que se expidan con fundamento y en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, podrían, en principio, modificar o derogar (expresa o tácitamente) preceptos contenidos en cualquiera de dichos cuerpos normativos. Sin embargo, esta conclusión no es absoluta, pues estaría limitada por aquellas materias que son de estricta reserva legal, conforme a lo dispuesto por la Carta Política, entre las cuales se destacan las siguientes:

- (i) La expedición, derogación y modificación de los códigos es un asunto reservado por la Constitución al legislador, como se deduce de la lectura armónica y sistemática de los numerales 2º y 10º del artículo 150 de la Carta, y tal como lo ha manifestado en varias ocasiones la jurisprudencia constitucional⁴⁶. Por lo tanto, no sería posible que mediante los decretos referidos se derogaran, modificaran o sustituyeran normas del Código de Comercio o del Estatuto Tributario, que materialmente es un código⁴⁷.
- (ii) La creación, modificación o eliminación de tributos, que incluyen impuestos, tasas y contribuciones, tanto fiscales como parafiscales, es un asunto reservado igualmente por la Constitución al Congreso de la República, como se desprende de lo dispuesto en los artículos 150 numerales 10, 11 y 12; 300 numeral 4; 313 numeral 4º, y 338 ibídem.

Debido a esta razón y al principio de separación o independencia entre las normas tributarias y las contables, no podrían derogarse o modificarse normas contenidas en el Estatuto Tributario, ni en otras leyes y decretos con fuerza de ley de carácter fiscal.

⁴⁵ "Por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes".

⁴⁶ Sentencias C-655 de 2007, C-507 de 2014 y C-645 de 2015, entre otras.

⁴⁷ Sobre este punto, ver la sentencia de la Corte Constitucional C-655 del 22 de agosto 2007, expediente D-6684.

- (iii) De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la expedición de los “códigos de ética”, que forman parte de la reglamentación del ejercicio de las diferentes profesiones y oficios, es una materia reservada al legislador, por dos razones: a) por tratarse de códigos, y b) por tratarse de restricciones o limitaciones al derecho fundamental de elegir (y ejercer) profesiones, actividades u oficios.

En efecto, en la sentencia C-606 de 1992⁴⁸, la Corte Constitucional manifestó que la expedición de códigos de ética profesional corresponde exclusivamente al legislador, en la medida en que se trata de limitaciones o restricciones a un derecho fundamental, que en este caso es el derecho a escoger y ejercer una profesión u oficio:

“En cualquier caso, es claro que la norma que limita un derecho fundamental, como lo hace por ejemplo un código de ética profesional, tiene que tener rango de ley, pues estamos en este caso frente a una de las más importantes garantías normativas del sistema de protección a los derechos fundamentales en nuestro país. Las remisiones legales a la potestad reglamentaria (sic) del ejecutivo deben entonces encuadrarse dentro de normas claras que respeten no sólo el contenido esencial de los derechos que se regulan, sino todos y cada uno de los contenidos normativos de la Constitución. La potestad reglamentaria constituye pues, un complemento de la ley, necesario para hacerla cumplir eficazmente, pero la delegación legal no se puede traducir en una transferencia inconstitucional de competencias tal que deslegalice la materia reservada.

Lo anterior no significa que toda cuestión que se relacione de una u otra manera con la libertad de escoger profesión u oficio deba ser regulada por ley: ello dependerá de si la norma afecta o no el ejercicio de un derecho fundamental.

Ciertamente, la expedición de un código de ética profesional que consagra los principios que han de ser respetados y las conductas objeto de sanción, implica una regulación directa de los derechos consagrados en los artículos 25 y 26 de la Carta.

Si esto es así, dos garantías deben ser respetadas so pena de vulnerar la Constitución: la garantía formal que se refiere al necesario rango legal de las normas que contemplan las conductas tipificadas y las sanciones establecidas; y de otra parte, la garantía material, que consiste en el respeto a los principios del debido proceso...”. (Subrayamos).

Posteriormente la Corte, en la sentencia C-251 de 1998⁴⁹, declaró inexecutable una norma legal que facultaba al Consejo Técnico Nacional de Optometría para dictar el código de ética de esa profesión, con los siguientes argumentos:

⁴⁸ Corte Constitucional, sentencia C-606 del 14 de diciembre de 1992, expediente D-044.

⁴⁹ Corte Constitucional, sentencia C-251 del 26 de mayo de 1998, expediente D-1836.

“No menos inconstitucional es el párrafo transitorio del artículo 8, objeto de proceso, que encomienda al Consejo Técnico Nacional de Optometría la atribución, del exclusivo resorte del legislador, de expedir el Código de Ética Optométrica.

La Constitución Política, en su artículo 150, numeral 2, señala en cabeza del Congreso la responsabilidad y la competencia de expedir códigos “en todos los ramos de la legislación” y reformar sus disposiciones.

Más aún, inclusive el Presidente de la República, quien puede ser facultado extraordinariamente por el Congreso para expedir decretos con fuerza material legislativa, tiene expresamente prohibida la expedición de códigos (art. 150, numeral 10, C.P.).”. (Se resalta).

Se aclara lo anterior porque, tal como se explicó previamente, uno de los asuntos a los cuales se refieren las “*normas de aseguramiento de información*” que el Gobierno Nacional podría dictar en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, es el referente a las “*normas éticas*” a las que estarían sujetos los contadores públicos para garantizar el aseguramiento de la información contable (artículo 5º *ibídem*). En esa medida, y de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, resulta discutible que las “*normas de aseguramiento de información*” que expida el Gobierno con fundamento en la citada ley, puedan derogar o modificar disposiciones legales o con fuerza legal vigentes que constituyan el código de ética de los contadores y otros profesionales afines.

En todo caso, dado que la derogatoria o modificación de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información vigentes a la promulgación de la Ley 1314 de 2009, depende de la entrada en vigencia de las nuevas disposiciones que se expidan con fundamento en dicha normatividad, tal como lo establece el párrafo del artículo 13 *ibídem*, resulta necesario considerar, a continuación, la forma como dicha ley regula la entrada en vigencia de las normas que el Gobierno Nacional dicte con fundamento en la misma.

Tal asunto está sujeto a un sistema relativamente complejo, que se encuentra previsto, no solamente en la Ley 1314 de 2009, sino también en los mismos decretos que se han dictado con fundamento en dicha ley e, incluso, en otras normas (como algunas disposiciones tributarias, en relación con los efectos fiscales de normas contables).

En efecto, lo primero que debe recordarse es que, conforme al artículo 14 de la Ley 1314, las normas expedidas en desarrollo de la misma “*entrarán en vigencia el 1º de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario* (los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Industria, Comercio y Turismo) *establecer un plazo diferente*”.

La Ley 1314 de 2009 no define lo que debe entenderse por “año gravable”, concepto que, en todo caso, no es de naturaleza contable sino impositiva, ya que alude al período gravable como elemento temporal que, junto con otros, estructura el hecho generador o gravable en algunos tributos.

Por lo tanto, y a pesar de la separación que la misma ley propugna entre las normas contables y las tributarias, es necesario remitirse a estas últimas para conocer el significado de la expresión “año gravable”. En tal sentido, el artículo 1º del Decreto 187 de 1975⁵⁰ prescribe que *“el año, periodo o ejercicio impositivo, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, es el mismo año calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre”*.

De lo anterior resulta, entonces, que si un decreto expedido en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, que contenga normas contables y de información financiera o de aseguramiento de la información, fuera promulgado, por ejemplo, el 4 de febrero de 2017, las citadas disposiciones solo entrarían en vigencia el 1º de enero del año 2019.

Sin embargo, el mismo artículo 14 de la Ley 1314 permite que existan excepciones a esta regla general sobre la vigencia de los citados decretos, al disponer que, *“en virtud de su complejidad”*, el Gobierno Nacional puede establecer un *“plazo diferente”* para las normas que expida.

Aunque podría pensarse, a primera vista, que la disposición que se comenta se refiere a las normas contables, de información financiera o de aseguramiento de la información que, por su mayor complejidad, requieran un plazo superior al previsto como regla general en el citado artículo 14, es decir, que deban empezarse a aplicar en una fecha posterior al 1º de enero del segundo año gravable siguiente a su promulgación, dicha interpretación no podría sostenerse frente a lo dispuesto en el segundo inciso de la misma norma:

“Cuando el plazo sea menor y la norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no reguladas por las leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación”. (Subraya la Sala).

Como se aprecia, el artículo 14 de la Ley 1314 de 2009 permite expresamente que las normas dictadas por el Gobierno Nacional entren en vigencia en un término mayor o menor al plazo que la misma disposición establece con carácter general.

⁵⁰ “Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuestos sobre la renta y complementarios”.

Adicionalmente, vale la pena mencionar que el término “complejidad” significa, según el Diccionario de la Lengua Española, “cualidad de complejo”, y “complejo”, a su vez, quiere decir, en sus dos primeras acepciones, “*que se compone de elementos diversos*” y “*complicado, enmarañado, difícil*”. Infiérese de lo anterior que cualquier cosa, en este caso, las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, pueden ser más o menos complejas, es decir, pueden tener diferente nivel de complejidad (alto, moderado o bajo).

En esa medida, una interpretación gramatical y sistemática del artículo 14 de la Ley 1314, teniendo en cuenta lo dispuesto en sus dos incisos, permite concluir que la “complejidad” a la cual se refiere el inciso primero puede ser de diferentes grados o niveles, y que de estos dependerá el plazo en que deban entrar a regir las nuevas normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que se expidan. De esta forma, si la complejidad de las disposiciones que se pretendan expedir es, a juicio del Gobierno Nacional, superior a la normal, este podría señalar un término de vigencia más amplio que el general, es decir, podría disponer que las respectivas normas entren en vigencia en una fecha posterior al 1° de enero del segundo año gravable siguiente, mientras que si la complejidad de dichas reglas es inferior (poco complejas), el Gobierno podría fijar un plazo más corto, con lo cual las disposiciones respectivas entrarían en vigencia antes del segundo año gravable (por ejemplo, en el mismo año en que se promulguen o durante el primer año fiscal siguiente).

En este último caso, sin embargo, para efectos tributarios, exclusivamente, las normas contables, de información financiera o de aseguramiento de la información modificadas o derogadas en forma general por el decreto que se expida, seguirían rigiendo “*hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente*”, lo que significa que las nuevas disposiciones emitidas solo podrían aplicarse en este campo (el tributario) a partir del 1° de enero del segundo año gravable siguiente, lo cual coincide con la regla general de vigencia prevista en el primer inciso del artículo 14 de la Ley 1314.

Esta regla, en lo que atañe a la entrada en vigencia de las nuevas normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información en materia tributaria o fiscal, fue modificada por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012⁵¹, que dispuso lo siguiente:

“Artículo 165. Normas contables. Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia durante el tiempo

⁵¹ “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable”.

Esta disposición fue reglamentada por el Gobierno Nacional con el Decreto 2548 de 2014, el cual señaló el momento específico en que entrarían a producir efectos fiscales las nuevas normas contables que el Gobierno ha dictado o expida con fundamento en la Ley 1314 de 2009, para cada uno de los grupos en los que se han clasificado las empresas o entes económicos para estos efectos.

Sin embargo, el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 fue derogado expresamente por el artículo 376, numeral 3º de la Ley 1819 de 2016⁵², derogatoria que, a juicio de la Sala, comprende también la de los artículos 1º y 2º del Decreto Reglamentario 2548 de 2014, cuyo objeto era precisamente reglamentar la norma legal citada, en el sentido de establecer las fechas en que las nuevas disposiciones contables empezarían a tener efectos impositivos. De esta manera, la ampliación del plazo que la Ley 1607 de 2012 ordenó, para que las nuevas normas contables y de información financiera empezaran a producir efectos impositivos, fue derogada por la Ley 1819, quedando vigente, en consecuencia, el término establecido para los mismos efectos en el artículo 14 de la Ley 1314 de 2009.

Es decir, que para efectos fiscales o tributarios, ya no existe la regla especial de vigencia de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información expedidas por el Gobierno Nacional en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, fijada por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 y reglamentada por el Decreto 2548 de 2014, con lo cual la aplicación de las normas mencionadas en este campo se rige de nuevo por lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 1314, el cual, como ya se explicó, determina que para efectos fiscales, las nuevas disposiciones contables y de información financiera que se promulguen se aplicarán a partir del 1º de enero del segundo año gravable siguiente al de su expedición. Lo anterior, teniendo en cuenta que la mencionada norma de la Ley 1607 de 2012 no derogó la prevista en la Ley 1314 de 2009, pues se limitó a ampliar el plazo previsto en esta última.

Esta conclusión se ratifica con lo preceptuado en otras disposiciones de la Ley 1819, como los artículos 22 (que adiciona el artículo 21-1 al Estatuto Tributario), el artículo 123 (que adicionó el capítulo IV al título II del libro I del Estatuto Tributario) y el artículo 137 (que adiciona al Estatuto Tributario el artículo 772-1), y las cuales, en general, ordenan la aplicación de las nuevas normas contables y de información financiera en asuntos tributarios, salvo en aquellos casos específicos

⁵² "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones".

en que las disposiciones fiscales (incluso las de la misma Ley 1819 de 2016) establezcan excepciones o determinen la necesidad de dar un tratamiento contable especial a determinado hecho económico.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, es importante mencionar que de acuerdo con el programa de trabajo elaborado por el CTCP y acogido por el Gobierno Nacional, la implementación de las nuevas normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información dictadas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, no se puede efectuar al mismo tiempo y para todas las empresas o entes económicos en Colombia, sino que debe realizarse (tal como se viene haciendo) de manera sectorizada, para tres grupos diferentes de empresas o entes que el Gobierno definió. Asimismo, la aplicación de tales disposiciones debía hacerse en forma gradual para cada uno de dichos grupos, teniendo en cuenta que la contabilidad y los estados financieros de las empresas no podían dejarse de elaborar, de un momento a otro, con las normas contables y de información financiera vigentes a la promulgación de la Ley 1314 de 2009, para empezarse a confeccionar exclusivamente con las nuevas disposiciones, sino que era necesario, a fin de evitar traumatismos en las actividades económicas y también en el cumplimiento de ciertas funciones estatales, fijar períodos de transición, en los que, incluso, los registros contables y los estados financieros debían elaborarse simultáneamente con los dos tipos de normas (las anteriores y las nuevas), para poder evaluar el resultado del ejercicio de la aplicación de las nuevas reglas (frente a las anteriores) y calcular sus efectos financieros y tributarios.

Según lo previsto actualmente en el Decreto 2420 de 2015 (artículo 1.1.1.1), el Grupo 1 está conformado por las siguientes entidades:

“1. Emisores de valores: Entidades y negocios fiduciarios que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE) en los términos del artículo 1.1.1.1.1. del Decreto número 2555 de 2010.

2. Entidades y negocios de interés público.

3. Entidades que no estén en los numerales anteriores, que cuenten con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) y que, adicionalmente, cumplan con cualquiera de los siguientes parámetros:

3.1. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas.

3.2. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas.

3.3. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas.

3.4. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente”.

De acuerdo con el artículo 1.1.2.1. del mismo decreto, las empresas y entes económicos que conforman el Grupo 2 son las siguientes:

“1. Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1.1.1.1. del presente decreto y sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del Capítulo 1 del marco técnico normativo de información financiera Anexo 3 del presente decreto.

2. Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar los marcos técnicos normativos vigentes para el Grupo 1, ni sean de interés público...”.

Y finalmente, el Grupo 3 está constituido por las microempresas, conforme a lo establecido en el artículo 1.1.3.1. del Decreto 2420 de 2015.

Para cada uno de dichos grupos, el decreto compilatorio referido establece el cronograma de aplicación de las nuevas normas contables y de información financiera expedidas por el Gobierno Nacional en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, el cual incluye diferentes períodos y fechas, entre los cuales vale la pena destacar la denominada “fecha de aplicación”, que está definida (por ejemplo, para el Grupo 3) como “...aquella fecha a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable actual y comenzará la aplicación de los nuevos estándares para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros”.

Por tal razón, esta fecha, definida en el Decreto 2420 de 2015 para cada uno de los tres grupos de empresas y entes económicos, es la que determina, en la práctica, la derogación efectiva de las normas contables y de información financiera que resulten opuestas o que sean subrogadas por las nuevas disposiciones que se hayan expedido por el Gobierno en estas materias (denominadas por el decreto citado “nuevo marco técnico normativo”).

Para los grupos Nos. 1 y 3, la “fecha de aplicación” fue el 1º de enero de 2015, mientras que para el grupo N° 2, tal fecha fue el 1º de enero de 2016.

Así, observa la Sala que la derogatoria de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que se encontraban vigentes al expedirse la Ley 1314 de 2009, no es un efecto jurídico que haya ocurrido u ocurra en un solo instante, sino de manera paulatina, para cada uno de los tres grupos

que el Gobierno Nacional determinó. Incluso, para cada uno de ellos, las nuevas disposiciones contables, de información financiera y de aseguramiento de la información pueden empezar a regir en una fecha, de modo general, y en otro momento distinto, para efectos exclusivamente impositivos, lo cual puede ocurrir todavía cuando: (i) el Gobierno señale para una determinada norma contable un plazo de entrada en vigencia inferior al general, previsto en el primer inciso del artículo 14 de la Ley 1314, o (ii) una disposición tributaria establezca un plazo de aplicación diferente para la respectiva norma contable.

Por otro lado, cuando el párrafo del artículo 13 señala que las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información expedidas con anterioridad conservarán su vigor *“hasta que entre en vigencia una nueva disposición expedida en desarrollo de esta Ley que las modifique, reemplace o elimine”*, no quiere decir que una vez entren en vigencia las nuevas normas contables, de información financiera o de aseguramiento de la información expedidas por el Gobierno Nacional en desarrollo de la Ley 1314 para todos los grupos de entes económicos, queden derogadas *en bloque* todas las disposiciones que en estas materias rigieran con anterioridad, sino solamente aquellas normas que sean objeto de derogatoria expresa o tácita por las nuevas disposiciones, o que sean subrogadas por estas últimas.

Dado lo anterior, la Sala no descarta que normas contables, de información financiera o de aseguramiento de la información anteriores, como algunas de las contenidas en el Decreto 2649 de 1993, continúen rigiendo aun después de la entrada en vigencia plena de las nuevas disposiciones para todas las empresas o entes económicos, en la medida en que existan asuntos o circunstancias que no queden regulados por las nuevas normas, pero que sí lo estén por las anteriores.

C. Participación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y de otras autoridades económicas en la preparación y expedición de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información

Una de las preguntas que se formulan en la consulta consiste en determinar si, tanto en la etapa de preparación de los proyectos de normas por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como en la de elaboración y expedición de las mismas por parte del Gobierno Nacional (Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo), resulta obligatorio o voluntario para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y para las autoridades económicas mencionadas de manera genérica en los artículos 7º y 8º de la Ley 1314, formular comentarios, observaciones o recomendaciones a los proyectos de normas que se sometan a consideración de tales autoridades y del público en general.

Para la Sala, también habría que preguntarse si una vez manifestadas observaciones o recomendaciones por parte de las autoridades públicas mencionadas, estas deben ser acogidas obligatoria o necesariamente por el CTCF o por el Gobierno Nacional, según el caso.

Para dicho efecto, lo primero que debe recordarse es que la participación de tales autoridades económicas (incluida la DIAN) está prevista en los artículos 7 y 8 de la Ley 1314 de 2009, tanto en la etapa de preparación de los proyectos como en la de elaboración y expedición de las normas definitivas, así:

“Artículo 7°. Criterios a los cuales debe sujetarse la regulación autorizada por esta ley. Para la expedición de normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, observarán los siguientes criterios:

1. Verificarán que el proceso de elaboración de los proyectos por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sea abierto, transparente y de público conocimiento.

2. Considerarán las recomendaciones y observaciones que, como consecuencia del análisis del impacto de los proyectos, sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control.

3. Para elaborar un texto definitivo, analizarán y acogerán, cuando resulte pertinente, las observaciones realizadas durante la etapa de exposición pública de los proyectos, que le serán trasladadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con el análisis correspondiente, indicando las razones técnicas por las cuales recomienda acoger o no las mismas.

4. Dispondrán la publicación, en medios que garanticen su amplia divulgación, de las normas, junto con los fundamentos de sus conclusiones.

5. Revisarán que las reglamentaciones sobre contabilidad e información financiera y aseguramiento de información sean consistentes, para lo cual velarán porque las normas a expedir por otras autoridades de la rama ejecutiva en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información resulten acordes con las disposiciones contenidas en la presente ley y en las normas que la desarrollen. (...)

6. Los demás que determine el Gobierno Nacional para garantizar buenas prácticas y un debido proceso en la regulación de la contabilidad y de la información financiera y del aseguramiento de información.

Artículo 8°. Criterios a los cuales debe sujetarse el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. En la elaboración de los proyectos de normas que someterá a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio,

Industria y Turismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aplicará los siguientes criterios y procedimientos:

1. Enviará a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, al menos una vez cada seis (6) meses, para su difusión, un programa de trabajo que describa los proyectos que considere emprender o que se encuentren en curso. (...)

2. Se asegurará que sus propuestas se ajusten a las mejores prácticas internacionales, utilizando procedimientos que sean ágiles, flexibles, transparentes y de público conocimiento, y tendrá en cuenta, en la medida de lo posible, la comparación entre el beneficio y el costo que producirían sus proyectos en caso de ser convertidos en normas.

3. En busca de la convergencia prevista en el artículo 1º de esta ley, tomará como referencia para la elaboración de sus propuestas, los estándares más recientes y de mayor aceptación que hayan sido expedidos o estén próximos a ser expedidos por los organismos internacionales reconocidos a nivel mundial como emisores de estándares internacionales en el tema correspondiente, sus elementos y los fundamentos de sus conclusiones. Si, luego de haber efectuado el análisis respectivo, concluye que, en el marco de los principios y objetivos de la presente ley, los referidos estándares internacionales, sus elementos o fundamentos, no resultarían eficaces o apropiados para los entes en Colombia, comunicará las razones técnicas de su apreciación a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, para que estos decidan sobre su conveniencia e implicaciones de acuerdo con el interés público y el bien común.

*4. Tendrá en cuenta las diferencias entre los entes económicos, en razón a su tamaño, forma de organización jurídica, el sector al que pertenecen, su número de empleados y el interés público involucrado en su actividad, para que los requisitos y obligaciones que se establezcan resulten razonables y acordes a tales circunstancias.
(...)*

7. Considerará las recomendaciones que, fruto del análisis del impacto de los proyectos sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica, por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control y por quienes participen en los procesos de discusión pública.

*8. Dispondrá la publicación, para su discusión pública, en medios que garanticen su amplia divulgación, de los borradores de sus proyectos. Una vez finalizado su análisis y en forma concomitante con su remisión a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, publicará los proyectos definitivos.
(...)” (Subrayas añadidas).*

Como se aprecia, para la preparación de los proyectos de normas que el CTCP debe someter a consideración del Gobierno Nacional, el artículo 8º de la Ley 1314

dispone que dicha entidad debe “*considerar*”, entre otros criterios, “*las recomendaciones*” que le formulen la DIAN, los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica (como serían, por ejemplo, el Departamento Nacional de Planeación o el Banco de la República), las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control (como las superintendencias) y “*quienes participen en los procesos de discusión pública*”, es decir, todas las personas e instituciones que formulen comentarios o sugerencias en relación con los proyectos de normas publicados.

Igualmente, antes de la expedición de las normas definitivas por parte del Gobierno Nacional, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Industria, Comercio y Turismo “*considerarán las observaciones y recomendaciones*” que le formulen las autoridades indicadas.

Al efectuar una interpretación gramatical, histórica, sistemática y finalista de las disposiciones citadas, la Sala concluye que no es obligatorio para la DIAN, los organismos encargados del diseño y manejo de la política económica y las entidades de supervisión formular observaciones, comentarios o recomendaciones al Consejo Técnico de la Contaduría Pública y al Gobierno Nacional sobre los proyectos de normas que preparen o proyecten expedir. Y tampoco resulta obligatorio para el CTCP o para el Gobierno acoger total o parcialmente los comentarios, observaciones o recomendaciones que aquellas autoridades (incluida la DIAN) les llegaren a exponer. En todo caso, es un deber del Consejo Técnico de la Contaduría y del Gobierno Nacional estudiar responsable y cuidadosamente tales observaciones y recomendaciones, así como dejar constancia expresa sobre las razones por las cuales las acogen o rechazan, total o parcialmente. En efecto:

- (i) Desde el punto de vista gramatical, los términos “considerar”, “observaciones” y “recomendaciones” que utilizan las normas citadas, permiten llegar a dicha conclusión. Según el Diccionario de la Lengua Española, “*considerar*” significa, en su primera acepción, “*pensar sobre algo analizándolo con atención*”; la palabra “*observación*” quiere decir: “*acción y efecto de observar*”, y “*observar*” es “*examinar atentamente*” (1ª acepción), o “*advertir, reparar*” (3ª acepción). Finalmente, “*recomendación*” significa “*acción y efecto de recomendar*”, mientras que uno de los sentidos de la voz “*recomendar*” es “*aconsejar algo a alguien para bien suyo*”.

Como se aprecia, ninguna de las palabras empleadas por el legislador en los preceptos citados tiene, en nuestro idioma, una connotación obligatoria, forzosa o compulsiva, de la que pudiera concluirse que las “observaciones” o “recomendaciones” que formule la DIAN o las demás autoridades económicas mencionadas deban ser acogidas necesariamente por el CTCP, al momento de elaborar los proyectos de normas que presente al Gobierno Nacional, o por este último, al momento de dictar las disposiciones finales. No obstante, la

expresión “*considerar*” denota, al mismo tiempo, que tales observaciones y recomendaciones deben ser examinadas cuidadosamente o analizadas con atención, estudiando su justificación técnica, económica y jurídica, y pronunciándose clara y expresamente sobre las mismas, lo cual permite descartar una interpretación con base en la cual se concluyera que el CTCP o el Gobierno pudieran rechazar tales recomendaciones y observaciones en forma superficial, ligera o infundada, o desdeñarlas sin consideración alguna.

- (ii) Desde el punto de vista histórico, el análisis de los antecedentes legislativos del proyecto que se convirtió en la Ley 1314 de 2009, permiten confirmar esta conclusión. En efecto, debe recordarse, en primer lugar, que en ningún momento de la discusión legislativa se propuso que la DIAN, los organismos responsables del diseño y el manejo de la política económica, o las autoridades de inspección, vigilancia y control, tuvieran el carácter de organismos reguladores en esta materia, es decir, que tuviesen a su cargo (individual o colectivamente) la expedición de las normas de contabilidad, de información financiera o de aseguramiento de la información. Por el contrario, uno de los ejes sobre los cuales giró el proyecto de ley, tanto en su formulación inicial como en su versión modificada y adicionada para primer debate en la Cámara de Representantes, fue el de tener una autoridad reguladora única en estas materias, para evitar la gran dispersión de normas que se presentaba, debido a la multiplicidad de autoridades dotadas de la facultad de expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

En este sentido, tampoco se propuso en el proyecto de ley que las consideraciones, observaciones o recomendaciones que formulara la DIAN o las demás autoridades económicas fuesen obligatorias para el CTCP o para el Gobierno Nacional.

En relación con la DIAN, se explicó lo siguiente en la ponencia para tercer debate al proyecto de ley (Comisión Tercera del Senado)⁵³:

“Para garantizar que los cambios en las normas contables no tengan impacto imprevisto o nocivo, el proyecto de ley consagra que las normas contables no tendrán efecto en materia tributaria sino cuando la legislación tributaria así lo contemple, sea por remisión expresa o por aplicación supletoria (artículo 4º). Para estos dos casos, el proyecto establece el deber expreso de oír a la DIAN en las diferentes etapas de formación de las normas y consagra un tiempo de vacancia normativa dentro del cual se pueden tramitar los proyectos de ley que se consideren necesarios. (...)”. (Se resalta).

⁵³ Gaceta del Congreso N° 106 del 9 de marzo de 2009, año XVIII, página 6.

- (iii) Desde un punto de vista sistemático, la conclusión a la que se ha llegado resulta armoniosa con el texto y el sentido de las demás disposiciones de la Ley 1314 de 2009. En primer lugar, obsérvese que el tratamiento que el Gobierno Nacional debe dar, según el artículo 8° numeral 7° de dicha ley, a las “recomendaciones” que le formulen la DIAN, los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y las autoridades de supervisión, en relación con los proyectos de normas que se pretenda expedir, resulta plenamente concordante con el tratamiento que, conforme al artículo 7° numeral 2°, debe dar el CTCP a las observaciones y recomendaciones que reciba de las mismas autoridades en el proceso de discusión y preparación de los proyectos que dicha entidad debe proponer al Gobierno Nacional.

En segundo término, tales normas guardan armonía con otras de la misma ley, como el artículo 4° que, junto con el 14°, reiteran el principio de autonomía o independencia entre las normas tributarias frente a las contables; el artículo 7°, en concordancia con el 14°, que califican como autoridad reguladora a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Industria, Comercio y Turismo, bajo la dirección del Presidente de la República (es decir, al Gobierno), y como autoridad de “normalización técnica” al CTCP, sin incluir a la DIAN, a los organismos encargados del diseño y manejo de la política económica, ni a las autoridades de inspección, vigilancia y control, y el artículo 10° numeral 2°, el cual dispone que las “*normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información*” que dicho precepto autoriza emitir a las “*autoridades de supervisión*”, deben dictarse “dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen” (se resalta).

Todo lo anterior muestra claramente que en el diseño institucional creado por la Ley 1314 de 2009 para la regulación de la contabilidad, la información financiera y el aseguramiento de la información, la competencia para expedir las normas, con fundamento y en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, es del Gobierno Nacional, con base en los proyectos que le presente el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como entidad de “normalización técnica”, sin que la DIAN o las autoridades económicas mencionadas estén obligadas a manifestar opiniones o recomendaciones, y sin que el CTCP o el Gobierno estén compelidos a acoger las observaciones y recomendaciones que aquellas llegaren a formular. De lo contrario, dichas autoridades se convertirían indirectamente en organismos de “normalización técnica” o reguladores, pero sin aparecer formalmente como preparadores ni emisores de las normas, y sin asumir, por ende, la responsabilidad política y técnica correspondiente.

- (iv) Por último, desde el punto de vista finalista, vale la pena mencionar que los artículos 7-2 y 8-7 de la Ley 1314 de 2009, al permitir la participación de la

DIAN, los organismos responsables del diseño y el manejo de la política económica y las autoridades de supervisión en el proceso de preparación y elaboración de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, buscan que tales autoridades y entidades estatales puedan analizar el impacto que las disposiciones proyectadas podrían tener en las políticas, los asuntos o los sectores a su cargo y, según el caso, en las personas naturales o jurídicas sometidas a su inspección, vigilancia y control, y que, en esa medida, puedan formular, tanto al CTCP como al Gobierno Nacional, las observaciones, sugerencias y recomendaciones que, fruto de dicho análisis, consideren pertinentes.

En últimas, lo que estas normas persiguen es, por una parte, mejorar la calidad, la pertinencia y la aplicabilidad de las disposiciones que se proyecte expedir y, por la otra, desarrollar el deber de coordinación y colaboración entre las autoridades públicas (artículo 113 de la Carta Política), para que las funciones de todas ellas se puedan cumplir armoniosamente, sin interferencias y apuntando al cumplimiento de los fines del Estado.

En esa medida, la Sala encuentra que el propósito perseguido por el legislador (tanto en la Ley 1314 como en el CPACA) se cumple plenamente si la DIAN y las demás autoridades referidas tienen la oportunidad de conocer los proyectos de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que pretenda proponer el Consejo Técnico de la Contaduría Pública; si dicha entidad analiza o estudia seria y profundamente las recomendaciones que le formulen las autoridades mencionadas; si tales autoridades, posteriormente, pueden conocer y revisar también los proyectos de normas que publiquen los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Industria, Comercio y Turismo, y si dichas carteras analizan igualmente con seriedad las observaciones y sugerencias que planteen aquellas autoridades, dejando constancia sobre las razones por las cuales las acogen o rechazan, total o parcialmente, sin que sea necesario, por lo tanto, que todas las veces (y respecto de todos los proyectos de normas) la DIAN y las otras autoridades mencionadas formulen observaciones o recomendaciones, y sin que el CTCP o el Gobierno tengan que aceptar necesariamente todas las consideraciones y sugerencias que aquellas autoridades les lleguen a expresar.

D. Modificación de la estructura la Junta Central de Contadores para crearle un Consejo Directivo

En la consulta se indaga igualmente si es posible que el Gobierno Nacional, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, pueda modificar la estructura de la Junta Central de Contadores para crearle un consejo directivo, o si para esto se requeriría la presentación de un proyecto de ley.

A este respecto, es pertinente hacer, en primer lugar, un breve recuento de las normas que crearon y han modificado la estructura y las funciones de la Junta Central de Contadores.

Dicha entidad fue creada mediante el Decreto Legislativo 2373 de 1956⁵⁴, cuyo artículo 36 dispuso, sin especificar su naturaleza jurídica, que la Junta Central de Contadores tendría *“el carácter de entidad disciplinaria, y actuará como agente del Gobierno”* en relación con las funciones que la misma norma señalaba.

Tales funciones, que han subsistido hasta ahora, en lo esencial, pueden agruparse en dos tipos: (i) funciones de registro, que consisten en expedir las matrículas profesionales de los contadores, inscribir a los nuevos profesionales y llevar actualizado el registro de contadores; y (ii) funciones disciplinarias, en relación con los contadores y con las sociedades y demás personas jurídicas que ofrezcan servicios relacionados con dicha profesión.

La estructura y las funciones de la Junta Central de Contadores han sido modificadas en sucesivas ocasiones, mediante las Leyes 145 de 1960, 43 de 1990, 6 de 1992⁵⁵, 298 de 1996⁵⁶, 1151 de 2007⁵⁷ y 1314 de 2009, y los Decretos 99 de 1958⁵⁸, 1235 de 1991⁵⁹, 1259 de 1994⁶⁰ y 1955 de 2010⁶¹, entre otros.

El artículo 14 de la Ley 43 de 1990 estableció que los *“órganos de la profesión”* contable son el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Junta Central de Contadores. En relación con la naturaleza jurídica de esta última, el artículo 15 ibídem dispuso que sería una *“unidad administrativa dependiente del Ministerio de Educación Nacional”*, y el artículo 16 calificó a la Junta Central de Contadores como el *“tribunal disciplinario de la profesión”*. Por su parte, el artículo 20 ejusdem señaló las funciones generales de dicho organismo, así:

“Artículo 20. De las funciones. Son funciones de la Junta Central de Contadores:

1. Ejercer la inspección y vigilancia, para garantizar que la Contaduría Pública sólo sea ejercida por Contador Público debidamente inscritos (sic) y que quienes ejerzan

⁵⁴ *“Por el cual se reglamenta la profesión de contador, y se dictan otras disposiciones”.*

⁵⁵ *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”.*

⁵⁶ *“Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia”.*

⁵⁷ *“Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010”.*

⁵⁸ *“Por el cual se modifica y adiciona el Decreto número 2373 de 1956”.*

⁵⁹ *“Por el cual se reglamenta el artículo 3º y numerales 1º y 3º del artículo 20 de la ley 43 de 1990”.*

⁶⁰ *“Por el cual se reestructura la Superintendencia Nacional de Salud”.*

⁶¹ *“Por el cual se modifica parcialmente la estructura de la Junta Central de Contadores y se dictan otras disposiciones”.*

la profesión de Contador Público, lo haga (sic) de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la ley, a quienes violen tales disposiciones.

2. Efectuar la inscripción de Contadores Públicos, suspenderla, o cancelarla cuando haya lugar a ello, así mismo llevar su registro.

3. Expedir, a costa del interesado, la tarjeta profesional y su reglamentación, las certificaciones que legalmente esté facultada para expedir (sic).

4. Denunciar ante autoridades competentes a quien se identifique y firme como Contador Público sin estar inscrito como tal.

5. En general hacer que se cumplan las normas sobre ética profesional.

*6. Establecer Juntas Seccionales y delegar en ellas las funciones señaladas en los numerales 4 y 5 de este artículo y las demás que juzgue conveniente para facilitar a los interesados que residan fuera de la capital de la República el cumplimiento de los respectivos requisitos.
(...)"*

El artículo 71 de la Ley 1151 de 2007 dotó de personería jurídica a la Junta Central de Contadores, en su condición de unidad administrativa especial, y cambió su adscripción, del Ministerio de Educación Nacional al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Por su parte, el artículo 9 de la Ley 1314 de 2009 dispuso lo siguiente:

"Artículo 9º. Autoridad Disciplinaria. La Junta Central de Contadores, Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956, actualmente adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de las facultades asignadas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal. Para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables".

Finalmente, el Decreto 1955 de 2010 modificó parcialmente la estructura de la Junta Central de Contadores, en el sentido de señalar la composición de su Tribunal Disciplinario y establecer la forma de elección de algunos de sus miembros.

Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de modificar la estructura de dicha unidad administrativa especial, con el fin de crearle un consejo directivo, la Sala considera pertinente recordar, en primer lugar, que para la determinación de la organización

y las funciones de la administración pública, la Constitución Política no ha previsto una reserva o exclusividad a favor del legislador, sino unas competencias compartidas entre el Congreso de la República y el Gobierno Nacional, aunque las atribuciones del Gobierno se encuentran subordinadas a lo que disponga el Congreso mediante ley.

Así se infiere, principalmente, de los artículos 150 numeral 7º y 189 numerales 15, 16 y 17 de la Carta Política, los cuales disponen sobre este punto:

“Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

(...)

7. Determinar la estructura de la administración nacional y crear, suprimir o fusionar ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos y otras entidades del orden nacional, señalando sus objetivos y estructura orgánica; reglamentar la creación y funcionamiento de las Corporaciones Autónomas Regionales dentro de un régimen de autonomía; así mismo, crear o autorizar la constitución de empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta.

(...)

“Artículo 189. Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

(...)

15. Suprimir o fusionar entidades u organismos administrativos nacionales de conformidad con la ley.

16. Modificar la estructura de los Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, con sujeción a los principios y reglas generales que defina la ley.

17. Distribuir los negocios según su naturaleza, entre Ministerios, Departamentos Administrativos y Establecimientos Públicos.

(...)”. (Subrayas ajenas al texto).

Como es bien sabido, mediante la Ley 489 de 1998, el Congreso dictó las normas generales para regular la organización y el funcionamiento de la administración pública, además de señalar los objetivos y los criterios generales a los cuales debía sujetarse el Gobierno para ejercer sus funciones constitucionales en esta materia.

En relación con las unidades administrativas especiales, la Ley 489 previó la existencia de dos modalidades distintas: (i) unidades administrativas especiales sin personería jurídica, a las cuales se refiere el artículo 67 de la referida ley, que constituyen propiamente organismos administrativos y forman parte del sector

central de la administración pública, y (ii) unidades administrativas especiales con personería jurídica, a las cuales se refieren los artículos 68 y 82 ibídem y que constituyen propiamente entidades administrativas descentralizadas.

En relación con estas últimas, el citado artículo 82 dispone:

“Artículo 82. Unidades Administrativas Especiales y Superintendencias con Personería Jurídica. Las unidades administrativas especiales y las superintendencias con personería jurídica, son entidades descentralizadas, con autonomía administrativa y patrimonial, las cuales se sujetan al régimen jurídico contenido en la ley que las crea y en lo no previsto por ella, al de los establecimientos públicos”. (Subrayas ajenas al texto).

Dado que la Junta Central de Contadores cuenta actualmente con personería jurídica, dicha entidad pertenece a la segunda categoría de unidades administrativas especiales y se rige, en consecuencia, por lo previsto en los artículos 68 y 82 de la Ley 489 de 1998, así como por las demás disposiciones de dicha ley que les resulten aplicables.

A este respecto, vale la pena mencionar que aun cuando la Ley 489 no se refiere específicamente a la estructura de las unidades administrativas especiales, sí dispone, como lo estatuye el artículo 82, que en todo lo no previsto por la ley que las crea, dichas unidades se sujetarán al régimen de los establecimientos públicos.

En relación con estos últimos, el artículo 72 de la Ley 489 prescribe que su dirección y administración estarán a cargo de un consejo directivo y de un director, gerente o presidente, al paso que el artículo 73 ejusdem dispone lo siguiente sobre la conformación de los consejos directivos de los establecimientos públicos:

“Artículo 73. Integración de los consejos de los establecimientos públicos y deberes de sus miembros. Los consejos directivos de los establecimientos públicos se integrarán en la forma que determine el respectivo acto de creación.

Todos los miembros de los consejos directivos o asesores de los establecimientos públicos deberán obrar en los mismos consultando la política gubernamental del respectivo sector y el interés del organismo ante el cual actúan.

Los consejos de los establecimientos públicos, salvo disposición legal en contrario, serán presididos por el Ministro o el Director de Departamento Administrativo a cuyo despacho se encuentre adscrita la entidad o por su delegado”.

Como se puede inferir de las normas citadas, la existencia de un consejo directivo no es algo extraño o inusual en las unidades administrativas especiales dotadas de personería jurídica, y tampoco resultaría ilegal ni inconstitucional, como quiera que es el propio legislador el que dispuso que, salvo lo previsto en las normas de creación y en las demás disposiciones especiales que regulen cada unidad

administrativa en particular, dichas entidades tengan una estructura y un funcionamiento similar al de los establecimientos públicos, en lo que sea pertinente.

Aclara la Sala que lo anterior no significa que toda unidad administrativa especial dotada de personería jurídica deba tener necesariamente un consejo directivo, ni que pueda entenderse que lo tenga, por el simple hecho de que la ley que haya dispuesto su creación o las normas posteriores que hayan regulado su estructura y funcionamiento no hayan dispuesto nada sobre la existencia de tal órgano, pues resulta claro que la estructura de toda entidad u organismo administrativo debe estar consagrada en la ley que ordena o autoriza su creación o en las normas posteriores que se hayan dictado para establecer o modificar su estructura y funciones.

Pero lo que sí puede deducirse claramente de las normas citadas es que resulta válido, constitucional y legalmente, que se cree y conforme un consejo directivo como órgano de dirección de una unidad administrativa especial dotada de personería jurídica, que se encuentre ya en funcionamiento y que, hasta ese momento, carezca de dicho órgano.

Debe analizarse ahora la cuestión de si la creación y conformación de dicho órgano directivo, así como la asignación de sus funciones, con la modificación correspondiente en la estructura de la respectiva entidad pública, puede hacerla el Gobierno (por decreto) o debe efectuarla necesariamente el Congreso de la República mediante una ley.

En relación con esta cuestión, es necesario reiterar, en primer lugar, que una de las atribuciones que la Carta otorga al Presidente de la República frente a la administración pública, es la de “modificar la estructura de los Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, con sujeción a los principios y reglas generales que defina la ley”. (Se resalta).

Como puede observarse, se trata de una competencia que la Constitución Política asigna directamente al Presidente de la República, aunque no de manera autónoma o completamente libre, sino de forma subordinada a los principios y reglas generales que debe establecer previamente el legislador.

Tales principios y reglas generales están consignados hoy en día en la Ley 489 de 1998. Aparte de lo dispuesto en las normas que se han citado previamente sobre la naturaleza jurídica y el régimen de las unidades administrativas especiales, y sobre la remisión a las normas que regulan los establecimientos públicos, es pertinente mencionar lo dispuesto en el artículo 54 ejusdem, que señala expresamente los criterios con sujeción a los cuales el Gobierno Nacional puede modificar la estructura de las entidades y los organismos administrativos:

“Artículo 54. Principios y reglas generales con sujeción a las cuales el Gobierno Nacional puede modificar la estructura de los ministerios, departamentos administrativos y demás organismos administrativos del orden nacional. Con el objeto de modificar, esto es, variar, transformar o renovar la organización o estructura de los ministerios, departamentos administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, las disposiciones aplicables se dictarán por el Presidente de la República conforme a las previsiones del numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política y con sujeción a siguientes principios y reglas generales:

a) Deberán responder a la necesidad de hacer valer los principios de eficiencia y racionalidad de la gestión pública, en particular, evitar la duplicidad de funciones;

b) (declarado inexecutable)

c) (declarado inexecutable)

d) (declarado inexecutable)

e) Se deberá garantizar que exista la debida armonía, coherencia y articulación entre las actividades que realicen cada una de las dependencias, de acuerdo con las competencias atribuidas por la ley, para efectos de la formulación, ejecución y evaluación de sus políticas, planes y programas, que les permitan su ejercicio sin duplicidades ni conflictos;

f) Cada una de las dependencias tendrá funciones específicas pero todas ellas deberán colaborar en el cumplimiento de las funciones generales y en la realización de los fines de la entidad u organismo;

g) (declarado inexecutable)

h) (declarado inexecutable)

i) (declarado inexecutable)

j) Se podrán fusionar, suprimir o crear dependencias internas en cada entidad u organismo administrativo, y podrá otorgárseles autonomía administrativa y financiera sin personería jurídica;

k) No se podrán crear dependencias internas cuyas funciones estén atribuidas a otras entidades públicas de cualquier orden;

l) Deberán suprimirse o fusionarse dependencias con el objeto de evitar duplicidad de funciones y actividades;

m) Deberán suprimirse o fusionarse los empleos que no sean necesarios y distribuirse o suprimirse las funciones específicas que ellos desarrollaban. En tal caso, se procederá conforme a las normas laborales administrativas;

n) Deberá adoptarse una nueva planta de personal”.

Es importante aclarar que los literales b), c), d), g), h) e i) fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-702 de 1999⁶², en tanto que los literales a), e), f), j), k), l) y m) fueron declarados executable en la misma providencia, *“por las razones y en los términos de esta sentencia”*. Las consideraciones en las que se basó la Corte para declarar inexecutable unos literales y executable otros del artículo 54 de la Ley 489 de 1998, aparecen sintetizados en el siguiente extracto:

“· Artículos 52, 53 y 54

Ahora bien, en cuanto concierne a la modificación de la estructura de los ministerios, departamentos administrativos y demás organismos administrativos del orden nacional, es del resorte ordinario de las competencias que la Carta atribuye al Legislador, trazar las directrices, principios y reglas generales que constituyen el marco que da desarrollo al numeral 7º del artículo 150, pues es al Congreso a quien compete “determinar la estructura de la administración nacional y crear, suprimir o fusionar ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos y otras entidades del orden nacional, señalando sus objetivos y estructura orgánica”, como en efecto, lo hizo en los artículos 52 y 54 -excepto sus numerales b); c); d); g); h); e i) -que serán materia de consideración aparte-, razón esta que lleva a la Corte a estimar que, por este aspecto, están adecuados a los preceptos de la Carta, comoquiera que se ajustó en un todo a sus mandatos.

En efecto, en el artículo 52 previó los principios y orientaciones generales que el ejecutivo debe seguir para la supresión, disolución y liquidación de entidades u organismos administrativos nacionales; en los numerales a); e); f); j); k); l) y m) del artículo 54 trazó los principios y reglas generales con sujeción a los cuales el Gobierno puede modificar la estructura de los ministerios, departamentos administrativos y los demás organismos administrativos del orden nacional. Así, pues, en cuanto a la acusación examinada, los preceptos mencionados, son executable.

Cosa distinta ocurre con el contenido normativo consignado en los artículos 53; y en los numerales b); c); d); g), h) e i) del artículo 54 que esta Corte encuentra contrarios a los numerales 7º del artículo 150 y 16 del artículo 189 C.P. pues, en ellos el Legislador ciertamente delegó en el ejecutivo competencias de regulación normativa en materia de creación y autorización de empresas industriales y comerciales del Estado y de sociedades de economía mixta, y en relación con la estructura de la administración, que son de su privativo ejercicio, mediante Ley, según rezan los preceptos constitucionales citados.

En efecto:

⁶² Corte Constitucional, sentencia C-702 del 20 de septiembre de 1999, expediente D-2296.

- *En el artículo 53, el Congreso facultó al Presidente de la República a crear empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta, por la vía de la escisión de las existentes...*

- *En los numerales b); c); d); g), h) e i) del artículo 54 defirió en el Ejecutivo la competencia de regulación normativa de aspectos inherentes a la determinación de la estructura de los ministerios, departamentos administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, tales como los relacionados con el tipo de estructuras a adoptarse -concentradas- y sus características -flexibles y simples-; los criterios para la organización de las dependencias básicas; la identificación de las dependencias principales, los órganos de asesoría y coordinación y de las relaciones de autoridad y jerarquía entre las que así lo exijan; asimismo lo habilitó para supeditar las estructuras a la finalidad, objeto y funciones previstas en la Ley 489; y, a limitar los cambios en funciones específicas, únicamente a su adecuación a las nuevas estructuras.*

Para la Corte, los literales b); c); d); g), h) e i) del artículo 54 en estudio, son contrarios al numeral 7º del artículo 150 C.P., pues, es al Congreso a quien le corresponde “determinar la estructura de la administración nacional” y, en relación con cada entidad u organismo del orden nacional “señalar sus objetivos y estructura orgánica.”

Así mismo, en su sentir, los literales b); c); d); g), h) e i) del artículo 54 contravienen el numeral 16 del artículo 189 de la Carta Política, que señala que (el) Legislador es quien debe definir mediante Ley, los principios y reglas generales con sujeción a los cuales el ejecutivo le compete modificar la estructura de los ministerios, departamentos administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales.

Por lo expuesto, los literales b); c); d); g), h) e i) del artículo 54 serán declarados inexecutable”. (Subrayas ajenas al texto original).

Con base en esta sentencia, podría concluirse, a primera vista, que el Gobierno Nacional no podría modificar la estructura básica u “orgánica” de una unidad administrativa especial, para crearle un consejo directivo, pues, tal como parece desprenderse de dicha providencia, la Corte Constitucional considera que esta es una potestad privativa del Congreso de la República, que no podría delegar en el Gobierno.

Sin embargo, una lectura cuidadosa de la sentencia referida y de la norma que fue declarada parcialmente inexecutable, permite llegar a otra conclusión.

En efecto, debe observarse que lo que fue declarado inexecutable por la Corte no fue la facultad que tiene el Presidente de la República para modificar la estructura de las entidades y organismos administrativos del nivel nacional (potestad que está prevista en la Carta Política), sino varios de los “*principios y reglas generales*” definidos por el legislador para que el Presidente ejerciera dicha potestad, por

considerarlos indebidamente abiertos y generales, dejando vigentes e inalterados los demás principios y reglas generales.

En esa medida, la Sala entiende que la potestad presidencial de modificar la estructura de las entidades y organismos administrativos que, como ya se explicó, proviene de la Constitución, continuó vigente después de la sentencia C-702 de 1999 y puede ser ejercida con sujeción a los principios, criterios, fines y reglas generales contenidos en la Ley 498 de 1998, que la Corte Constitucional no declaró inexequibles.

Merece la pena recordar que uno de dichos literales se refiere específicamente a la posibilidad de crear nuevas dependencias dentro de una entidad u organismo público, cuando dispone que el Gobierno Nacional puede *“fusionar, suprimir o crear dependencias internas en cada entidad u organismo administrativo”* (subrayamos).

Debe mencionarse igualmente que el artículo 11 (*“ajustes institucionales”*) de la Ley 1314 de 2009 dispuso que el Gobierno, con fundamento en las normas constitucionales y legales que se han señalado, *“modificará la conformación, estructura y funcionamiento de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, para garantizar que puedan cumplir adecuadamente sus funciones”* (se destaca). Luego fue el mismo legislador quien ratificó en esta norma la potestad presidencial para modificar la estructura de la Junta Central de Contadores, fijándole como criterio específico el de garantizar el ejercicio adecuado de sus funciones.

Nótese que con base en estas mismas normas constitucionales y legales, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1955 de 2010, mediante el cual modificó la estructura de la Junta Central de Contadores, específicamente en lo relacionado con la composición de su Tribunal Disciplinario.

En lo atinente a la creación de un consejo directivo, es pertinente observar que algunas expresiones utilizadas en los artículos 73 y 76 de la Ley 489 de 1998, referente a los consejos directivos de los establecimientos públicos, podrían llevar a concluir, en principio, que tales órganos solamente pueden ser establecidos y regulados por el acto de creación del establecimiento público, el cual, en el caso de los establecimientos del orden nacional, debe corresponder a una ley. Así, el citado artículo 73 dispone que *“los consejos directivos de los establecimientos públicos se integrarán en la forma que determine el respectivo acto de creación”* (resaltamos), y más adelante estatuye que *“los consejos de los establecimientos públicos, salvo disposición legal en contrario, serán presididos por el Ministro o el Director de Departamento Administrativo a cuyo despacho se encuentre adscrita la entidad...”*. Y el artículo 76 citado relaciona, entre las funciones a cargo de los referidos consejos directivos, *“las demás que les señalen la ley, el acto de creación y los estatutos internos”* (se destaca).

Sin embargo, la Sala considera que una interpretación finalista y sistemática de tales disposiciones, a la luz de las disposiciones constitucionales y legales que otorgan las competencias normativas al Congreso de la República y al Gobierno Nacional en esta materia, permite llegar a una conclusión distinta, consistente en que el Presidente de la República también puede crear un consejo directivo en un establecimiento público (y, por lo tanto, podría hacerlo en una unidad administrativa especial) del orden nacional, o modificar su composición y funciones, según el caso.

En efecto, si no fuera así tendría que concluirse que si la ley que dispone la creación de un establecimiento público del orden nacional no prevé la existencia de un consejo directivo, dicho órgano no podría crearse nunca (pues el acto de creación es uno solo), o que solo podría crearlo el Congreso de la República mediante una ley, el cual tendría que regular también cualquier cambio en la composición y en las funciones de tal instancia. Con esta interpretación se dejarían de lado los principios de eficacia y economía que rigen la función administrativa (artículo 209 de la Carta), el hecho de que la Constitución y la ley autorizan expresamente al Gobierno Nacional para modificar la estructura de las entidades públicas y los organismos administrativos del nivel nacional, como atrás se demostró, y la circunstancia de que el consejo directivo de una entidad es, en todo caso, una dependencia interna de la misma (con prescindencia de su mayor o menor importancia).

Ahora bien, en la consulta no se explica en concreto las razones por las cuales se pretende crear un “consejo directivo” a la Junta Central de Contadores. Sin embargo, del contexto de la consulta se infiere que dicha medida se ha considerado conveniente para permitir a tal entidad pública cumplir de mejor manera sus funciones y realizar sus fines, bajo el nuevo marco jurídico de la actividad contable creado por la Ley 1314 de 2009 y los decretos que se han expedido y se dicten en desarrollo de la misma.

En esa medida, le corresponde al Gobierno Nacional determinar, con base en los estudios técnicos, jurídicos, presupuestales y administrativos que sean del caso, la necesidad y conveniencia de crear un consejo directivo para la Junta Central de Contadores, así como el cumplimiento, en este caso concreto, de los principios, criterios y reglas generales previstos en la Ley 498 de 1998, particularmente en los literales a), e), f), j), k), l) y m) del artículo 54, que continúan vigentes, y en el artículo 11 de la Ley 1314 de 2009.

En cuanto a la composición y las funciones que tendría a su cargo dicho consejo directivo, la Sala considera que tales aspectos deben corresponder esencialmente con lo regulado en los artículos 73, 74, 75 y 76 de la Ley 489 de 1998, aplicables por remisión a las unidades administrativas con personería jurídica, como se ha explicado, con las particularidades que se requieran para la Junta Central de Contadores.

A la luz de las consideraciones anteriores,

III. La Sala RESPONDE:

3.1. Teniendo en cuenta el párrafo del artículo 13 de la ley 1314 de 2009, arriba transcrito ¿Es correcto interpretar que con la expedición de las disposiciones expedidas en desarrollo de la citada Ley, en materia de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, entre las que se cuentan los decretos mencionados en el numeral 3 precedente, con los que se pusieron en vigencia los marcos técnicos contentivos de los estándares internacionales de información financiera NIIF para los grupos 1, 2 y 3, así como los de aseguramiento de la información NAI, se modificaron, reemplazaron o eliminaron, en lo pertinente, las normas legales correspondientes al régimen legal mercantil, entre ellas, la Ley 222 de 1995, el Código de Comercio y otras disposiciones como la Ley 43 de 1990, sobre las mismas materias?

Por las razones expuestas en este concepto, es correcto interpretar que con la entrada en vigencia de los decretos que el Gobierno Nacional ha dictado o dicte con fundamento en la Ley 1314 de 2009 (ley de intervención en la economía), para expedir las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información que deban regir en el país, se entienden modificadas, sustituidas o derogadas, según el caso, las disposiciones legales que regulaban o regulen las mismas materias, contenidas en la Leyes 145 de 1960, 43 de 1990 y 222 de 1995, entre otras, y en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, entre otros.

Sin embargo, por restricciones de tipo constitucional, mediante tales decretos no podrían modificarse, derogarse ni subrogarse normas sometidas a reserva estricta de ley, tales como aquellas contenidas en el Código de Comercio, en el Estatuto Tributario o en otras disposiciones legales o con fuerza de ley de carácter tributario, ni aquellas que conformen el “código de ética” de los contadores públicos y otros profesionales afines.

3.2. Teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 7-2 y 8-7 de la ley 1314 de 2009, citados, en el sentido de que para la elaboración de los proyectos de normas que someterá a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo y, para la elaboración, por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública de los proyectos de normas que someterá a dichos reguladores, respectivamente, se considerarán las recomendaciones y observaciones que como consecuencia del análisis del impacto de los proyectos, sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de

inspección, vigilancia y control, se pregunta ¿conforme a las citadas disposiciones es imperativa la formulación de dichas recomendaciones y observaciones por parte de los entes citados en dichas disposiciones o, por el contrario, es voluntaria?

De acuerdo con las citadas disposiciones de la Ley 1314 de 2009, no es obligatorio o forzoso para la DIAN, los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica o las entidades estatales de inspección, vigilancia y control, formular observaciones o recomendaciones a los proyectos de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública prepare o el Gobierno Nacional pretenda expedir, ni es obligatorio para el CTCP o para el Gobierno acoger favorablemente las observaciones y recomendaciones que esas autoridades lleguen a plantear.

La DIAN, los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y las entidades estatales de supervisión, luego de revisar los proyectos de normas que prepare el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y los que pretenda dictar el Gobierno Nacional, tienen la potestad de formular las observaciones y recomendaciones que consideren pertinentes, en relación con los asuntos de su competencia. Por su parte, tanto el CTCP como el Gobierno tienen el deber de analizar seria y cuidadosamente los comentarios y las sugerencias que reciban oportunamente de aquellas autoridades públicas, y de dejar constancia expresa sobre las razones técnicas, financieras, jurídicas o de otra índole por las cuales acogen o no acogen, total o parcialmente, las referidas observaciones y recomendaciones.

3.3. ¿Considerando lo señalado en el artículo 11 de la ley 1314 de 2009, arriba mencionado, que dispone que conforme a lo previsto en el artículo 189 de la Constitución Política y demás normas concordantes, el Gobierno Nacional modificará la conformación, estructura y funcionamiento de la UAE Junta Central de Contadores, al modificar su estructura actual o adelantar su rediseño institucional y la necesidad de crearle un Consejo Directivo, este último se puede crear en los términos de la ley 489 de 1998 o se requiere para ello la expedición de una ley de la República?

La Sala considera que conforme a lo dispuesto por el artículo 189 numeral 16 de la Constitución Política, la Ley 489 de 1998 y el artículo 11 de la Ley 1314 de 2009, el Gobierno Nacional puede, mediante decreto, modificar la estructura y el funcionamiento de la Junta Central de Contadores, incluyendo la conformación de un consejo directivo, para lo cual deberá sujetarse a los criterios previstos en el artículo 54 de la Ley 489 y en el artículo 11 de la Ley 1314, así como a las normas de la Ley 489 de 1998 que regulan la estructura de los establecimientos públicos.

3.4. Teniendo en cuenta el postulado del artículo 14 de la ley 1314 de 2009, en el sentido de que las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1º de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente, se pregunta ¿Cómo debe entenderse en este caso la complejidad a que se refiere la norma?

La complejidad a la que se refiere la norma citada debe entenderse, desde un punto de vista gramatical y sistemático, como la mayor o menor dificultad que la interpretación y aplicación práctica de una norma suponga. En esa medida, puede haber normas (i) de baja complejidad, frente a las cuales el Gobierno Nacional podría señalar un plazo de entrada en vigencia inferior al previsto, de modo general, en el primer inciso del artículo 14 de la Ley 1314 de 2009; (ii) normas de complejidad promedio o moderada (que tendrían, por defecto, el plazo señalado en dicho inciso), y (iii) normas de alta complejidad, para las cuales el Gobierno podría establecer un término de entrada en vigencia superior al señalado en el primer inciso del artículo 14 de la Ley 1314.

Remítase a la Ministra de Comercio, Industria y Turismo y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

EDGAR GONZÁLEZ LÓPEZ
Presidente de la Sala

OSCAR DARÍO AMAYA NAVAS
Consejero de Estado

GERMÁN ALBERTO BULA ESCOBAR
Consejero de Estado

ÁLVARO NAMÉN VARGAS
Consejero de Estado

LUCÍA MAZUERA ROMERO
Secretaria de la Sala