

Sentencia C-538/97

SECRETO PROFESIONAL-Contenido/SECRETO PROFESIONAL-Inviolabilidad

El secreto profesional impone a los profesionales que a consecuencia de su actividad se tornan depositarios de la confianza de las personas que descubren o dejan entrever ante ellos datos y hechos de su vida privada, destinados a mantenerse ocultos a los demás, el deber de conservar el sigilo o reserva sobre los mismos. La inviolabilidad del secreto asegura la intimidad de la vida personal y familiar de quien hace partícipe al profesional de asuntos y circunstancias que sólo a él incumben y que sólo con grave detrimento de su dignidad y libertad interior podrían desvelarse públicamente. Adicionalmente, desde el ángulo del profesional, puede afirmarse que existe un derecho-deber a conservar el sigilo, puesto que de lo contrario, de verse compelido a revelar lo que conoce, irremisiblemente perderá la confianza de sus clientes, su prestigio y su fuente de sustento. También cada profesión, particularmente las ligadas a la prestación de servicios personalísimos, tienen el interés legítimo de merecer y cultivar la confianza pública y, por lo tanto, estigmatizan y sancionan a los miembros que se abandonan a la infidencia y a la divulgación de lo que siempre debe quedar confinado dentro del impenetrable espacio de lo absolutamente reservado. La inviolabilidad del secreto profesional, presupone la previa delimitación de la intimidad del sujeto cuyos datos y hechos constituyen su objeto. De otro lado, las profesiones no están todas en el mismo radio de cercanía de la intimidad personal o familiar, ni el control del Estado sobre ellas debe ser siempre idéntico.

SECRETO PROFESIONAL-Alcance

Es evidente que si el contenido potencial de lo que materialmente puede constituir secreto profesional, se restringe de manera legítima por mandato de la ley, su alcance se reduce en esa misma medida y por la misma razón. En realidad, sin desconocer la autonomía del secreto profesional, su importancia básicamente radica en su función de protección instrumental de otros derechos, principalmente del derecho a la intimidad personal y familiar. En el caso de la empresa, el secreto profesional que pueda amparar las relaciones

que ésta traba con ciertos profesionales, resulta vital para salvaguardar la libertad de empresa y la misma libertad de asociación, sobre las cuales se estructura esta institución social. Las disposiciones legales acusadas inciden en la libertad de empresa y en la libertad de asociación, pero las injerencias son razonables y proporcionadas y, por tanto, no afectan el núcleo esencial de aquéllas.

#### SECRETO PROFESIONAL DE REVISOR FISCAL-Alcance

La obligación de informar oportunamente sobre la crisis del deudor que se radica en cabeza del revisor fiscal, persigue una finalidad que se ajusta a la Constitución. La inspección y vigilancia a cargo del Estado, debe contar con herramientas que sean útiles para ejercer una función preventiva. De otro lado, no se puede tolerar que se oculte a los acreedores situaciones de riesgo, de suerte que incrementen sin conocimiento de causa su exposición. La conservación de la empresa, igualmente exige que los factores de peligro que gravitan sobre ella se conozcan a tiempo de modo que se pueda obrar cuando todavía existe un margen para la acción remediadora. El medio al cual apela la ley con miras a obtener este objetivo es idóneo, puesto que el revisor fiscal es un sujeto cualificado e imparcial que en razón de sus funciones debe conocer a fondo la situación de la empresa y los riesgos financieros que la circundan. Verificada la razonabilidad y proporcionalidad de la restricción legal, carece de todo asidero que se apele al secreto profesional para frustrar el propósito legal. Obsérvese que el secreto profesional en estas circunstancias no tendría la función instrumental que le es propia de proteger la libertad de empresa y la libertad de asociación, sino que paradójicamente de aplicarse en términos absolutos podría anularlas.

#### CONTADOR PUBLICO-Exámen de papeles de trabajo

El examen de los papeles de trabajo del contador público permite al Estado desempeñar de manera cabal distintas funciones de origen constitucional, tales como las de imponer y cobrar impuestos, administrar justicia, intervenir en la economía e inspeccionar y controlar a las sociedades. El escrutinio de los papeles de trabajo, puede en ciertos eventos arrojar elementos de juicio valiosos con miras a verificar la validez y exactitud de las cifras y hechos contables que, ayunos de toda posibilidad de comprobación y confrontación, otorgarían a los contadores y a los empresarios el monopolio absoluto de la verdad económica y financiera, privando al Estado de toda capacidad investigativa, la cual es indispensable para establecer

los presupuestos a los que la ley anuda diversos efectos. Aparte de que la finalidad de la norma legal no riñe con la Constitución y que el medio que ella adopta es idóneo para poder realizarla, el dispositivo legal es proporcionado y razonable en cuanto se limita a ofrecer al Estado una oportunidad de examen que, en modo alguno, afecta los derechos de asociación y de libertad de empresa, los cuales no sufren detrimento de ninguna especie si la autoridad estatal se propone establecer el camino o método seguidos para mostrar las cifras contables que el Contador certifica con su firma y que, por lo tanto, ha de estar dispuesto a que se validen a través de una investigación sobre sus procedimientos de trabajo.

#### REVISOR FISCAL-Función en relación con personas jurídicas que son contratistas

La función que se asigna a los revisores fiscales de entidades privadas que contratan con el Estado, de colaborar mediante la entrega de informes con las autoridades de control y de auditoría, se ajusta plenamente a la Constitución. La auditoría y el control de la contratación estatal no solamente corresponde a una finalidad que se ciñe a la Constitución, sino que ella se integra dentro de una función constitucional propia. La exigencia que se plantea a los revisores fiscales, en términos de la colaboración mencionada, es idónea para conseguir el fin propuesto. Se trata del órgano que dentro de la sociedad debe velar por el regular cumplimiento de las operaciones sociales y, desde luego, de los contratos suscritos por ella con el Estado.

#### SECRETO PROFESIONAL DE CONTADOR PUBLICO-Alcance

La profesión contable, si bien está vinculada en los términos de la ley, por una obligación de mantener la reserva y el sigilo, tiene por fuera de ella un vasto campo de acción que le es característico y que la misma ley le ha trazado, donde impera la publicidad y la divulgación de informaciones, las cuales son tan esenciales para la vida comunitaria que deben refrendarse por los contadores. Entre los terceros y la sociedad, los contadores y los oficios que desempeñan, sirven de vehículo para clasificar, ordenar, analizar, describir y suministrar de manera confiable la información económica y financiera de las empresas. En la esfera delimitada por la ley y dentro de la cual los contadores y revisores desarrollan las funciones típicas de su profesión, relacionadas con la divulgación pública de informaciones o su entrega al Estado, las normas directamente asignan a aquéllos funciones cuyo cumplimiento por dichos profesionales confiere certeza al flujo de datos que se deriva de las empresas. La

expansión inconsulta de la reserva documentaria y del objeto del secreto profesional, le restaría todo significado y utilidad social a la profesión contable que, en lugar de participar en el proceso de comunicación económico, simplemente se inhibiría renunciando así misma.

Referencia: Expediente D-1641

Actor: Diego Alberto Muriel Tobón

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 54 (parcial) de la Ley 6ª de 1992 (incorporado como artículo 659 inciso 2 del Estatuto Tributario), artículo 118 (parcial) de la Ley 222 de 1995, artículo 9 (parcial) de la Ley 43 de 1990, y artículo 80 (parcial) de la Ley 190 de 1995.

Magistrado Ponente:

Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz

Santa Fe de Bogotá, D.C., Octubre veintitrés (23) de mil novecientos noventa y siete (1997).

Aprobada por acta N° 49

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por su Presidente Antonio Barrera Carbonell y por los Magistrados Jorge Arango Mejía, Eduardo Cifuentes Muñoz, Carlos Gaviria Díaz, José Gregorio Hernández Galindo, Hernando Herrera Vergara, Alejandro Martínez Caballero, Fabio Morón Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION

ha pronunciado la siguiente

S E N T E N C I A

En el proceso de constitucionalidad contra el artículo 54 de la Ley 6ª de 1992, (incorporado como artículo 659 del Decreto 624 de 1989) parcial, Ley 222 de 1995 artículo 118 (parcial), Ley 43 de 1990, artículo 9 (parcial), Ley 190 de 1995, artículo 80.

## I. ANTECEDENTES

1. El Congreso de la República expidió la Ley 6ª de 1992, publicada en el Diario Oficial 40490 de junio 30 de 1993; la Ley 222 de 1995, publicada en el Diario Oficial 42156 de diciembre 20 de 1995; la Ley 43 de 1990, publicada en el Diario Oficial 39602 de diciembre 13 de 1990; y la Ley 190 de 1995, publicada en el Diario Oficial 41878 de junio 6 de 1995.

2. El ciudadano Diego Alberto Muriel Tobón demandó la inconstitucionalidad de los artículos 54 (parcial) de la Ley 6ª de 1992, 118 (parcial) de la Ley 222 de 1995, 9 (parcial) de la Ley 43 de 1990 y 80 (parcial) de la Ley 190 de 1995, por considerarlos violatorios de los artículos 15, 26 y 74 de la Constitución Política.

3. El Ministro de Justicia y del Derecho y el de Desarrollo Económico, al igual que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, intervinieron, a través de sus apoderados, para defender la constitucionalidad de las normas acusadas.

4. En su concepto, el Procurador General de la Nación solicita a la Corte declarar la exequibilidad de la disposiciones acusadas.

## II. LOS TEXTOS ACUSADOS, LOS CARGOS ELEVADOS Y LAS INTERVENCIONES

Ley 6ª de 1992

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

“El Congreso de Colombia”

## DECRETA:

“Artículo 54: Sanciones a contadores y a sociedades de contadores. El artículo 659 del Estatuto Tributario quedará así:

Artículo 659: Sanción por violar las normas que rigen la profesión. Los contadores públicos, auditores o revisores fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.

En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la administración tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo, serán impuestas por la junta central de contadores. El director de impuestos nacionales o su delegado, quien deberá ser contador público. Hará parte de la misma en adición a los actuales miembros”

Ley 222 de 1995

“El Congreso de Colombia”

## DECRETA:

Artículo 118: Remoción del revisor fiscal. La Superintendencia de Sociedades de oficio o a solicitud de la junta provisional de acreedores o del contralor, podrá remover al revisor fiscal, cuando compruebe que no denunció oportunamente la situación de crisis del deudor, o cuando no estando la empresa en marcha, hubiere omitido exigir que así se revelara en los estados financieros, o cuando se hubiere abstenido de solicitar la adopción de medidas de conservación y seguridad de los bienes de la sociedad o de los que tuviere en custodia o a cualquier otro título.

Ley 43 de 1990

Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960 reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones.

“El Congreso de Colombia”

D E C R E T A:

Artículo 9. De los papeles de trabajo. Mediante papeles de trabajo el contador público, dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional. Tales papeles, que son propiedad exclusiva del contador público se prepararán conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Parágrafo: Los papeles de trabajo podrán ser examinados por las entidades estatales y por los funcionarios de la rama jurisdiccional en los casos previstos en las leyes. Dichos papeles están sujetos a reserva y deberán conservarse por un tiempo no inferior a cinco (5) años, contados a partir de la fecha de la elaboración.

Ley 190 de 1995

“El Congreso de Colombia”

D E C R E T A:

Artículo 80: Los revisores fiscales de las personas jurídicas que sean contratistas del Estado colombiano, ejercerán las siguientes funciones, sin perjuicio de las demás que le señalen las leyes o los estatutos.

1. Velar para que en la obtención o adjudicación de contratos por parte del estado, las personas jurídicas objeto de su fiscalización, no efectúen pagos, desembolsos o retribuciones de ningún tipo en favor de funcionarios estatales.
2. Velar porque en los estados financieros de las personas jurídicas objeto de su financiación, se reflejen fidedignamente los ingresos y costos del respectivo contrato.
3. Colaborar con los funcionarios estatales que ejerzan funciones de interventoría, control o

auditoría de los contratos celebrados, entregándoles los informes que sean pertinentes o los que le sean solicitados.

4. Las demás que señalen las disposiciones legales sobre esta materia.

(Se subraya lo demandado).

### III. CARGOS E INTERVENCIONES

#### Cargos de la demanda

El demandante plantea, antes de exponer sus cargos contra cada una de las normas acusadas, algunos argumentos generales contra las mismas. En primer lugar, señala que la contaduría es una profesión liberal y en este sentido está protegida por el artículo 26 de la Constitución Política. Asimismo, sostiene que, como toda profesión, el ejercicio de la contaduría implica “un deber de colaboración con las autoridades e igualmente está inspirada por principios de interés general, recogidos algunos de ellos en la Ley 43 de 1990 y en otras normas dispersas del Código de Comercio y de otros códigos y estatutos legales”. Aclara que lo anterior “no significa que el contador por el hecho de adquirir ese status profesional se convierta en delegatario de funciones públicas que por Constitución corresponde ejercer a ciertas y determinadas autoridades públicas”.

Afirma que, como toda profesión, la contaduría implica el compromiso con ciertos deberes para con los usuarios de sus servicios o clientes. Estos deberes son, entre otros, la confidencialidad, la integridad, la conducta ética y la reserva profesional. Sobre el deber de reserva profesional, señala que se encuentra consagrado en el artículo 63 de la Ley 43 de 1990 que dispone:

“Art. 63. El contador público está obligado a guardar la reserva profesional en todo aquello que conozca en razón del ejercicio de su profesión, salvo en los casos en que dicha reserva sea levantada por disposiciones legales”.

El demandante afirma que, si bien esta norma de la Ley 43 de 1990 contempla la posibilidad de que la reserva sea levantada de acuerdo con las disposiciones legales, esa excepción a la obligación del secreto profesional se debe a que la mencionada ley fue expedida antes de la nueva Constitución. El actor no precisa si considera que la mencionada salvedad ha sido

derogada por la Constitución. Sin embargo, concluye que “salvo por la anterior consideración, es claro que cuando el artículo 63 transcrito señala que el contador público está obligado a guardar reserva profesional en todo aquello que conozca en razón del ejercicio de su profesión, no se establecen excepciones en razón a los servicios que preste, es decir cualquiera que sea la actividad que desarrolle el contador público y que corresponda a actividades propias del ejercicio profesional de la contaduría deriva en la obligación de cumplir con el mandato legal (y garantía constitucional) de la reserva profesional”.

De otro lado, el actor describe los alcances del deber del contador de guardar el secreto profesional:

“- Se aplica en todos los casos de actividades profesionales en relación con todo aquello que se conozca en el ejercicio profesional.

- No es potestativo del contador revelar o no. Es su obligación guardar el sigilo.

- Implica obligaciones de hacer. De tal manera que debe tomar las medidas necesarias para que ni aún terceros (sus empleados, asesores etc...) puedan revelar.

- La obligación de guardar la reserva no se reduce solamente a la obligación de no hacer en el sentido de no testimoniar, dicha obligación se traduce en el deber de respetar la reserva en los documentos, papeles de trabajo y evidencias que levante en el desarrollo de sus labores. Papeles de trabajo, documentos y evidencias que quedan sujetos al régimen de la reserva profesional (art. 64 de la Ley 43 de 1990)”.

Luego de hacer un recuento de las actividades propias del contador público consagradas en la Ley 43 de 1990, concluye que:

“En resumen podemos señalar como el contador público, en todos los eventos que realice actividades propias de su profesión (artículo 2 de la Ley 43), consultoría, auditoría, dictámenes, revisoría, certificaciones, fe pública etc... está obligado a guardar reserva profesional de todo aquello que llegue a su conocimiento por el ejercicio de su propia profesión o cargo.

“La anterior afirmación se predica en relación con todas aquellas personas que de manera voluntaria o por exigencias legales o por cualquier circunstancia contratan, como usuarias o

clientes, los servicios profesionales del contador público. Y se predica en todos los casos toda vez que, en tratándose de la reserva profesional, ni la constitución ni la ley han regulado la materia de tal manera que la reserva profesional se aplique solamente en los casos de contratación voluntaria de servicios profesionales”.

El actor describe así los alcances de la garantía del secreto profesional:

“Igualmente, el secreto profesional que, en su reglamentación no puede comprender excepciones, que implica la protección de derechos de los usuarios de los servicios o clientes (derecho a la intimidad etc...), que desde este punto de vista es un derecho, desde el punto de vista del profesional contador público o de cualquier otro profesional, es una obligación y en el ámbito constitucional, en los términos del inciso segundo de la Carta Política, es una garantía INVIOlable, no puede ser conculcado como derecho ni como garantía sin que implique sanciones y, en casos tipificando conductas delictuales”.

Considera el actor que las normas acusadas vulneran principalmente el inciso segundo del artículo 74 de la C.P., el cual prescribe: “el secreto profesional es inviolable” y las leyes que consagran este principio (artículos 63 a 67 de la Ley 43 de 1990, artículo 214 del Código de Comercio, artículo 214 del C.P.C. y artículo 284 del C.P.P).

Cargo contra el inciso 2 artículo 54 de la Ley 6ª de 1992

Estima el demandante que el inciso 2 del artículo 54 de la Ley 6ª de 1992, vulnera la garantía del secreto profesional porque “conmina a los contadores públicos, auditores o revisores fiscales a suministrar informaciones y pruebas relacionadas con sus clientes bajo apremio de sanciones”, informaciones y pruebas que sólo pueden haber llegado a los contadores por la actividades propias de su profesión.

Señala que para el ejercicio de la facultad impositiva del Estado “y para concretar las contribuciones de los ciudadanos al erario público, se ha dotado a las autoridades de impuestos con amplios poderes de investigación y fiscalización tal como lo señala el artículo 684 del Estatuto Tributario”:

“El Estado podrá de manera directa ordenar la exhibición parcial o total de libros comprobantes y documentos del contribuyente o a terceros para que rindan informes o

absuelvan interrogatorios, pero en todos estos casos, respetando los límites y garantías que la Carta Política impone. En estos eventos, se entiende que se puede interrogar a terceros y tomar pruebas de terceros. Dichos terceros serán todos, excepto aquellos que estén sujetos a la garantía del secreto profesional”.

Igualmente, la Constitución en el artículo 15, dispone que “Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados en los términos que señale la ley” (negritas fuera del texto). El Estado, en virtud de lo dispuesto en la Constitución y en el estatuto tributario puede exigir la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados.

En este punto sostiene el actor que las autoridades de impuestos, al realizar estas investigaciones tributarias y al examinar los libros, soportes y demás documentos privados, “deben observar la norma según la cual, los contadores, auditores, revisores, no están obligados a declarar sobre todo aquello que se les haya confiado o haya llegado a su conocimiento en razón de su profesión, preservando así la inviolabilidad del secreto profesional”.

En su criterio, la Constitución es coherente al consagrar por un lado la inviolabilidad del secreto profesional y, por el otro, al dotar a las autoridades de impuestos con herramientas para cumplir sus funciones. En este sentido considera que:

“No se puede, entonces, predicar que el inciso tercero del artículo 15 de la C.P. sea una norma que pueda dejar sin vigencia la GARANTIA constitucional de la inviolabilidad del secreto profesional, al contrario, como una manera de preservar esta garantía, el constituyente dotó a las autoridades de impuestos de poderes para que puedan investigar directamente en los libros de contabilidad de los contribuyentes dentro de las funciones propias que a ellas corresponden”.

Finalmente, el demandante, a través de un silogismo, busca demostrar la inconstitucionalidad del inciso acusado:

“En consecuencia, en términos del silogismo, siendo la premisa mayor, el inciso segundo del artículo 74 de la C.P. EL SECRETO PROFESIONAL ES INVOLABLE. La premisa menor, el

entendimiento del concepto de secreto profesional como: Todo aquello que se le ha confiado o ha llegado a conocimiento del contador por razón de su profesión. No es válido ni verdadero constitucionalmente como conclusión: que el contador que no suministre a las autoridades de impuestos las informaciones o pruebas sobre su cliente pueda estar sujeto a sanciones. La conclusión, por tanto, NO tiene validez ni puede subsistir frente a la premisa mayor”.

Cargo contra el artículo 118 (parcial) de la Ley 222 de 1995

El actor señala que se aplican las mismas consideraciones efectuadas a propósito del cargo contra el inciso 2 del artículo 659 del Estatuto Tributario. Además, a su juicio, la norma acusada vulnera el inciso segundo del artículo 74 y el artículo 26 de la C.P.

Manifiesta que aunque el inciso tercero del artículo 15 de la C.P, permite a las autoridades de inspección y vigilancia “exigir directamente a la sociedad o al comerciante la presentación de libros de contabilidad y documentos privados”, en los términos de dicho artículo, éstas “en ningún caso podrán, sin violar la Constitución, exigir de los contadores públicos en el ejercicio de la actividad de la revisoría fiscal, que denuncien a su cliente so pena de ser removidos”.

Señala que si bien el artículo 207 del Código de Comercio consagra el deber de colaboración de los contadores con las autoridades públicas, existe el deber de colaborar con las autoridades de inspección y vigilancia, éste “llega hasta donde empieza la garantía de la reserva profesional. La cual es inviolable”.

De otro lado, el demandante manifiesta que el contador no es un funcionario público ni delegatario de funciones de inspección y vigilancia, pues todas las actividades que ejerce incluso la de revisoría fiscal son actividades propias de su profesión las cuales realiza al servicio de su respectivo cliente. Así lo dispone el Código de Comercio en el artículo 210: “El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o la junta de socios”. De lo anterior se infiere que la revisoría fiscal obedece en su esencia y naturaleza al derecho privado que tienen los asociados de ejercer la inspección y vigilancia sobre los activos vinculados a la sociedad. Para mayor claridad el actor manifiesta que:

“Los contadores públicos son profesionales enmarcados en los principios del artículo 26 de la C.P. que desempeñan diversas actividades y, en cuanto se trata de prestación de servicios de revisoría fiscal, dichas actividades las realizan en interés de sus clientes. Las tareas de inspección y vigilancia que desarrollan al interior de las sociedades corresponden al ejercicio del derecho de inspección y vigilancia propio de los asociados. En otras palabras, los contadores al realizar actividades de la equivocadamente denominada revisoría fiscal actúan como mandatarios de los asociados, mandato que reciben al ser designados por la respectiva asamblea o junta de socios de manera voluntaria o por disposición legal”.

Expresa que el Código de Comercio en su artículo 203 señala qué sociedades deben tener revisor fiscal. En su concepto, corresponde al contador público, quien desempeñará las funciones de inspección y vigilancia, “atender esos particulares intereses de los asociados para lo cual fue designado por la asamblea o junta”. Seguidamente, cita algunas disposiciones que se refieren a la relación entre el contador público y la sociedad. (Artículos 11; numeral 13, 204, 163, 207, 210, 214 y 216 del Código de Comercio).

Sostiene el actor que el contador al prestar sus servicios de revisoría fiscal y tener que atender los intereses de su cliente por quién fue contratado, está en una “situación de impedimento para atender simultáneamente otros intereses como los que corresponden al Estado en sus funciones de inspección y vigilancia”. Es decir, el contador vela por los intereses de su cliente y actúa en ejercicio de funciones remuneradas. Por esa razón, no puede ser titular de funciones de policía estatal.

“El contador que presta servicios de revisoría se encuentra así, en causal de impedimento frente a cualquier tercero, particular o el mismo Estado, para denunciar ninguna situación relacionada con su propio cliente y queda, igualmente, impedido para denunciar ninguna situación de crisis de su cliente deudor ante la SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, porque, en tal caso a más de violar las normas legales citadas (Código de Comercio, Ley 43 de 1990) en materia de ética profesional, confidencialidad etc, estará violando la garantía constitucional de la reserva profesional”.

Por lo anterior, considera que la norma desconoce a los contadores la garantía del artículo 26 de la C.P., al exigirle a éstos “el desempeño simultáneo de funciones de policía estatal que por su naturaleza son contrarias a los deberes profesionales que como revisor fiscal tiene

para con sus clientes-sociedades”.

El contador que preste servicios de revisoría fiscal ha de tener en cuenta lo dispuesto en el inciso segundo artículo 74 de la C.P. y en el artículo 214 del Código de Comercio. Por consiguiente, el indicado profesional, asevera, “deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo”.

Cargo contra el parágrafo del artículo 9 de la Ley 43 de 1990

El actor expresa que los papeles de trabajo son las evidencias que el contador público “documentalmente levanta de su trabajo profesional”. En estos documentos reposa la información que se le ha confiado en virtud del ejercicio de su profesión.

“Así existe concordancia entre el inciso segundo del artículo 74 de la C.P., con el artículo 64 de la Ley 43 de 1990, en cuanto “las evidencias de trabajo de un contador público, son documentos privados sometidos a reservas que únicamente pueden ser conocidos por terceros PREVIA AUTORIZACIÓN DEL CLIENTE” reserva que se predica no solamente en cuanto se trata de un documento privado, sino en cuanto dichos papeles materializan la información que llega a conocimiento del contador público por virtud de su ejercicio profesional”.

Concluye que estos documentos están sujetos a la garantía constitucional del secreto profesional, por lo tanto, no se puede por ley permitir “que las entidades estatales y los funcionarios de la rama jurisdiccional puedan examinar los papeles de trabajo donde reposa la información de los clientes de los contadores públicos”.

El actor considera que el numeral 3 del artículo 80 de la Ley 190 de 1995, vulnera el inciso segundo del artículo 74 de la C.P. cuando exige a los contadores que prestan servicios de revisoría fiscal, su colaboración con los funcionarios estatales “entregándoles los informes que sean pertinentes o los que le sean solicitados”; por cuanto en relación con estos informes existe la obligación para los contadores de guardar la reserva profesional.

Finalmente sostiene el actor que todas las disposiciones acusadas violan la Constitución porque establecen excepciones al artículo 74 de la C.P:

“En relación con cada una de las cuatro normas demandadas, la exigencia legal a los

profesionales de la contaduría de revelar hechos sujetos a la reserva profesional, ya sea a las autoridades públicas de impuestos, a la superintendencia bancaria, permitiendo el acceso a sus papeles de trabajo o presentado informes a las diferentes autoridades públicas sobre sus clientes contratistas, no hace nada diferente de establecer excepciones a la norma general del inciso segundo del artículo 74 de la Carta Política, cuando dicho inciso no permite excepciones”.

## INTERVENCIONES

### MINISTERIO DE DESARROLLO ECONOMICO

Por esta razón, considera el apoderado del ministerio que el actor se equivoca al señalar que el secreto profesional es inviolable y que, por lo tanto, no pueda ser materia de excepciones por parte del legislador. Expresa el apoderado del ministerio que:

“Las normas constitucionales se expresan como principios erga omnes. De ninguna manera conceden a un grupo, o a alguien en particular, la prerrogativa de ejercer un derecho de manera absoluta sobre los demás, sin los controles o excepciones que establece la ley. De igual manera, a nadie le está dado ejercer su profesión de manera anárquica, bajo la personal interpretación de tales principios constitucionales, sin estar sometido a las disposiciones legales”.

Sostiene que el actor, para sustentar su posición, hace referencia a unas normas que consagran la posibilidad de que la garantía de la reserva profesional sea limitada en los casos previstos en la ley, lo cual demuestra que “acepta la restricción al principio constitucional de la inviolabilidad del secreto profesional”.

Asimismo, expresa que éste se equivoca al señalar que el contador público tiene la potestad de emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros, por cuanto, según el interviniente, la disposición legal es de imperativo cumplimiento.

Respecto al cargo del actor contra el artículo 118 parcial de la Ley 222 de 1995, estima que la reserva profesional no puede autorizar al contador para ocultar la situación de crisis de su cliente, la que pone en riesgo no solo los intereses de terceros, “sino que además factura la fe pública en la actividad comercial; situación de crisis, que en ocasiones se

provoca, constituyéndose en conducta fraudulenta”. Además, resulta arbitrario que por esta razón el contador deje de cumplir con su obligación de lealtad pública.

Sobre el cargo contra el inciso segundo del artículo 54 de la Ley 6ª de 1992, alega que la norma es exequible por cuanto lo que busca al exigir a los contadores, auditores o revisores fiscales que suministren informes y pruebas que solo pueden haber llegado a su conocimiento por el ejercicio propio de sus actividades profesionales, es que las Autoridades Tributarias puedan realizar mejor su labor de investigación sobre actuaciones “que eventualmente pudieran ser consideradas como delictivas; conductas, por consiguiente, sancionadas penalmente”. Adicionalmente, aclara que la Corte Constitucional ya se pronunció sobre el artículo acusado, declarándolo exequible mediante la sentencia C-597 de 1996.

De otro lado, anota que las evidencias de trabajo de un contador público son documentos privados que solo pueden ser conocidos por terceros previa autorización del cliente: “Desborda – precisa – todo razonamiento lógico, cuando pretende que constitucionalmente se le niegue a las Autoridades administrativas y jurisdiccionales el acceso a la prueba de acuerdo con la ley”.

Para responder al cargo formulado contra el numeral 3 del artículo 80 de la Ley 190 de 1995, reitera nuevamente que la obligación de guardar la reserva profesional no es absoluta.

Finalmente señala que:

“mal puede el actor pretender que se declare constitucionalmente al contador al margen de su obligación de lealtad para con el Estado, dejando arbitrariamente a su criterio su colaboración con la Administración Pública, y lo que es peor, colocándolo en el supuesto derecho de cohonestar conductas cercanas al lindero penal, con el ocultamiento de las pruebas exigidas por las autoridades administrativas o jurisdiccionales, lo cual es sancionado por el Código Penal”.

MINISTERIO DE JUSTICIA Y DEL DERECHO

El apoderado del Ministerio de Justicia y del Derecho defiende la constitucionalidad del numeral 3 del artículo 80 de la Ley 190 de 1995. En su escrito aclara que pretende demostrar

la “plena coincidencia del texto demandado con la Carta de 1991”, y que los argumentos del actor contra la norma se fundamentan en una interpretación errónea. Señala que el actor entiende que entregar informes es lo mismo que elaborar declaraciones en forma escrita y suministrar otro tipo de información no escrita, que conoce el contador en razón de su profesión. Además, que el actor se equivoca al considerar que cuando el artículo 74 de la Carta califica el secreto profesional como inviolable, éste adquiere el alcance de absoluto.

Advierte que los funcionarios estatales que reciban la información confidencial “deben mantener su carácter confidencial”. Agrega que el hecho de que la información sea revelada a otros funcionarios que tienen que mantener la reserva, no constituye una divulgación de la información. Asevera, igualmente que el revisor fiscal que entregue a los funcionarios estatales los informes no viola el secreto profesional “porque lo hace conforme a una circunstancia eximente, que es la norma demandada, la que a su vez tiene su razón de ser en la legitimidad del bien común”.

De otro lado, el interviniente señala que la garantía del secreto profesional no es absoluta. Asevera que si bien no están permitidas las divulgaciones ilegítimas, la norma permite las divulgaciones legítimas. Asimismo, “los funcionarios estatales que conozcan dicha información también deben mantenerla en reserva con lo cual se restringe el derecho a la intimidad únicamente en lo necesario y se garantiza en lo demás”.

Aclara que los informes a que se refiere la norma “únicamente son los que ya están elaborados, porque ellos constituyen documentos a los que tendría acceso la administración en caso de que se solicitara una inspección en busca de soportes contables, estos documentos hacen parte de tales soportes”. Esto es así porque el interés de la persona jurídica es mantener la reserva de su información contable.

Según el interviniente, las limitaciones que impone la norma acusada al secreto profesional respetan el derecho a la intimidad en su núcleo esencial, porque “no limitan tal derecho al punto de hacerlo impracticable, ni dificultan irrazonablemente su ejercicio ni lo privan de protección”. Además, se respeta la reserva de la información al no ponerla al conocimiento del público.

El apoderado del ministerio encuentra que en virtud del deber de la administración de ejercer una adecuada inspección y vigilancia sobre los contratos que celebre el Estado “se justifica el

conocimiento de los datos contables, aún los contenidos en los informes de los revisores fiscales, de las personas jurídicas que sean contratistas del Estado”. Sostiene que esta intervención del Estado “es proporcionada al interés anotado, pues se realiza produciendo la menor lesión del derecho fundamental a la intimidad”. Manifiesta que:

“(…) en materia económica el interés particular debe ceder al interés general, no sólo porque la Constitución así lo dispone, sino también por elementales razones de justicia y equidad. En protección de tal interés, el Estado, en la indagación sobre la transparencia y adecuada inversión de los dineros de los contratos celebrados con la Administración Pública, puede limitar el derecho al secreto profesional (como en el caso del aparte impugnado del numeral 3° del artículo 80 de la Ley 190 de 1995) sin que pueda desconocerse que la información por este medio obtenido goza de protección constitucional frente a otros particulares”.

“(…) el aparte impugnado del numeral 3° del artículo 80 de la Ley 190 de 1995 constituye un legítimo y constitucional desarrollo de la facultad que el artículo 15 de la Carta otorgó al legislador para regular la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados. Todo, como se ha sostenido, en interés de ejercer la inspección y vigilancia sobre contratos estatales(…)”.

De otro lado, precisa el interviniente que la posibilidad de exigir libros de contabilidad y demás documentos privados, se extiende tanto al cliente como a los contadores, revisores fiscales y otros terceros que los custodien. Se busca que la “inspección y vigilancia del Estado sea efectiva y no se dificulte o imposibilite, por ejemplo, entregando tales documentos a terceros con el propósito de que las autoridades no accedan a ellos”.

Respecto de los informes, señala que su relevancia radica en que “generalmente constituyen una síntesis panorámica que percibe el revisor de la actividad contable de la empresa sobre la cual desarrolla su gestión”.

## DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

El apoderado de la DIAN considera necesario precisar los alcances del secreto profesional y determinar las obligaciones de los particulares ante la iniciación de investigaciones por parte de las autoridades administrativas o judiciales.

Respecto de la inviolabilidad del secreto profesional, señala que el ciudadano que por el ejercicio de su profesión acumule o conozca determinada información que es de vital importancia para su cliente, no puede hacer uso de ella para beneficio propio o de un tercero, ni puede ser constreñido a revelarla en detrimento de los intereses de su cliente.

Plantea el apoderado que la inviolabilidad del secreto profesional entra en aparente contradicción con el inciso final del artículo 15 de la C.P, que consagra la posibilidad de que el Estado, en ciertos casos, exija la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados. Critica la forma como el actor entiende esta contradicción, porque en su argumentación incurre en varios supuestos fácticos errados:

“El primer supuesto fáctico errado del particular es pretender ligar las normas demandadas con el artículo 74 de la C.P, cuando éstas se derivan del inciso final del artículo 15 el cual faculta al legislador para que establezca los casos en que el Estado podrá exigir la presentación de los libros de contabilidad y los demás documentos que sean necesarios para que éste cumpla con su función de inspección, vigilancia e intervención.

El segundo supuesto fáctico errado del particular es pretender escudarse en el secreto profesional para no cumplir con su obligación de colaborar y soportar las cargas públicas necesarias para que el Estado cumpla con los fines para los cuales está constituido”.

Sostiene que el actor pasa por alto que “el uso de la información privilegiada que el profesional obtiene por el ejercicio de su actividad no puede ser utilizado para generar un beneficio económico indebido para sí o para un tercero, el cual redunde en un perjuicio económico para su cliente o en su buen nombre o en su intimidad.” Señala que el Estado al desarrollar lo consagrado en el inciso final del artículo 15, busca preservar el orden jurídico.

Considera que la información solicitada es pública porque son datos sobre “las actividades económicas de las personas jurídicas y naturales que necesariamente afectan sus relaciones con terceros y en particular con el Estado a través de la Administración Tributaria”. De lo cual se desprende que el Estado puede exigir información por “la necesidad que tiene éste de vigilar que todos los miembros del conjunto social cumplan con las obligaciones que la Constitución y la ley les imponen”.

Finalmente, sostiene que las normas demandadas “garantizan que el Estado pueda vigilar las

actividades del particular, para determinar si cumple o no con sus obligaciones legales, lo cual beneficia tanto al investigado como a los terceros y a la sociedad en cuanto que aquel cumpla con la carga fiscal que debe soportar”.

El Procurador General de la Nación señala que el inciso segundo del artículo 659 del Decreto 624 de 1989, fue declarado exequible mediante la sentencia C-597 de 1996, en la que se expresó:

“La existencia de normas como las impugnadas persiguen entonces una finalidad claramente constitucional, ya que son expresiones de la potestad sancionadora que puede ejercer la administración a fin de asegurar el cumplimiento del deber de tributación (CP art. 95 ord 9º). En efecto, como ya se indicó, esas disposiciones pretenden evitar que los contadores, revisores y auditores incurran en conductas que pueden facilitar la evasión y elusión tributarias. En ese orden de ideas, esas normas también encuentran fundamento en la regulación e intervención estatal en las profesiones (CP art. 26). Ya que de esos profesionales “se predica el deber legal de lealtad con el Estado, en particular en lo que atañe a suministrar a las autoridades datos ciertos respecto de hechos propios del ámbito de su profesión<sup>1</sup>”. Por ello es también legítimo que la ley prevea sanciones a estos profesionales cuando desconozcan ese deber de lealtad y suministren datos falsos en desarrollo de su actividad profesional.

“La Corte no encuentra entonces ninguna objeción a que la ley prevea sanciones para aquellos contadores, revisores y auditores que incurran en conductas susceptibles de afectar el buen recaudo tributario pues ellas encuentran fundamento en el derecho sancionador tributario y en el control de las profesiones, que posibilita la existencia de sanciones que derivan de lo que esta Corporación ha denominado procesos disciplinarios ético profesionales”<sup>2</sup>.

Seguidamente se refiere a la profesión de la contaduría pública como una aplicación de la ciencia contable “que tiene por objeto principal llevar la cuenta o razón de los caudales o gastos de una institución, establecimiento o administración, a fin de establecer un registro de la actividad económica”. Señala que el contador público está “habilitado técnicamente para prestar aquellos servicios que implican organización, revisión y control de contabilidades; certificaciones y exámenes sobre estados financieros; certificaciones fundadas en los libros

de contabilidad; revisoría fiscal; prestación en aspectos contables y similares”.

De otro lado, el Procurador destaca que la importancia de la contaduría pública en los negocios jurídicos de carácter mercantil se encuentra en “el interés general que este tipo de transacciones reviste, toda vez que en ellas se encuentra comprometido el orden público económico”. Por esta razón se exige a los comerciantes llevar la contabilidad regular de sus negocios: “la contabilidad permite efectuar el recuento de la actividad de la empresa y la verificación del estado de los negocios, por lo que se puede afirmar que es un reflejo de la realidad de los mismos”.

En relación con la facultad que tienen los contadores públicos de dar fe pública, señala el representante del Ministerio Público que ésta implica que “las actuaciones que los Contadores Públicos adelantan en el ámbito de su profesión, quedan revestidas por una presunción de verdad, con la que se pretende dotar de seguridad el mundo de las transacciones de carácter comercial”. De lo anterior concluye el Procurador que “la Contaduría trasciende los fueros propios de las actividades privadas – cuyos límites le son estrechos – para, sin ubicarse del todo en la esfera de lo público, tocar los linderos de lo colectivo, dada la función social inherente a su ejercicio”.

Se pregunta la vista fiscal “¿Las funciones contables – o de elaboración, examen y certificación de estados contables y financieros – y de fe pública asignadas a los Contadores, los exime de atender la reserva profesional?”.

Responde negativamente a esta pregunta y señala que el estatuto de la profesión, Ley 43 de 1990, “es explícito en cuanto atañe al deber de confidencialidad que debe regir la relación trabada entre el profesional y el usuario del servicio”. El numeral 5 del artículo 37, de dicho estatuto establece, además, la importancia que para el desempeño de la profesión comporta la relación con el cliente y la necesidad de fundar un compromiso auténtico, responsable y leal. Asimismo, el artículo 1 “inhibe al contador para dar fe pública de los hechos que interesan a su empleador”. En fin, el Título V de la Ley 43 de 1990 consagra lo relativo al secreto profesional y ordena al contador guardar reserva sobre todo aquello que conozca en razón de su profesión.

A pesar de lo anterior, se consagra la posibilidad de que mediante ley sea levantado el secreto profesional, lo cual para el Procurador se explica por las especiales condiciones e

implicaciones sociales de la contaduría. Concluye que puede levantarse la reserva cuando con ello se garantice el interés general. Puntualiza que este levantamiento debe sujetarse al cumplimiento de los siguientes requisitos:

“(…) operar por mandamiento de la ley y ser ejecutado por autoridad competente; encontrarse amparado en la persecución de un fin legítimo - como ocurre con las funciones de vigilancia, inspección e investigación atribuidas a las agencias del Estado, o con la protección a terceros -, siempre y cuando no se vulnere el núcleo esencial de la intimidad económica del comerciante, se desconozca el secreto industrial o se revelen hechos de exclusiva significación para la persona, esto es que comporten un interés netamente particular”.

Por ello, la facultad otorgada a los funcionarios estatales en el parágrafo del artículo 9 de la Ley 43 de 1990, de examinar en los casos previstos en la ley los papeles de trabajo del contador representa una excepción a la reserva que es compatible con los objetivos de la profesión de contador, “en cuanto depositaría la fe pública -, y de otra, no contradice la Carta Política, que para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención estatales, autoriza el levantamiento de la reserva, dado el interés general que tales actividades entrañan”.

De otra parte, el Procurador se refiere a la institución de la revisoría fiscal, y señala que está concebida para los casos en los que se dificulte el ejercicio de un control directo por parte de los socios de una sociedad comercial. El revisor fiscal actúa en interés de la comunidad y debe, entre otras funciones, rendir los informes a que haya lugar o que le sean solicitados por las entidades que ejerzan inspección y vigilancia.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

### Competencia

1. En los términos del artículo 241-4, La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda.

### El Problema planteado

2. Según el demandante las disposiciones acusadas violan los artículos 15, 26 y 74 de la C.P.

La estructura de los cargos que endilga a las diferentes normas de la ley es semejante. El contador público - alega - es un profesional que, independientemente de la función que cumpla, establece con la persona que contrata sus servicios, una relación de confianza amparada por el secreto profesional. Por consiguiente, este deber de lealtad no puede ser desconocido por la ley. Sin embargo, ello ocurre con los preceptos citados que convierten a los contadores en verdaderos auxiliares del Estado, como si éste careciese de medios para secundar directamente sus propósitos y como si aquéllos pudiesen mantenerse sujetos a dos fidelidades contrapuestas.

En efecto, a juicio del actor, las obligaciones que se imponen al revisor fiscal (denunciar oportunamente la situación de crisis del deudor y entregar los informes que los funcionarios públicos le soliciten en el caso de sociedades contratistas del Estado) y la posibilidad de que los papeles de trabajo del contador público puedan ser examinados por el Estado en los eventos previstos por la ley, entrañan una clara violación del secreto profesional.

Distintas normas legales obligan a los contadores públicos a guardar la reserva comercial y profesional. A este respecto, dispone el artículo 62 de la Ley 43 de 1990: "El contador público está obligado a guardar la reserva profesional en todo aquello que conozca en razón del servicio de su profesión, salvo en los casos en que dicha reserva sea levantada por disposiciones legales". Por su parte, en relación con los papeles de trabajo, señala el artículo 64 de la misma ley: "Las evidencias del trabajo de un contador público, son documentos privados sometidos a reserva que únicamente pueden ser conocidos por terceros, previa autorización del cliente y del mismo contador público, o en los casos previstos en la ley".

Ciertamente las disposiciones legales demandadas, establecen a cargo de los revisores fiscales la obligación de suministrar al Estado cierto tipo de informaciones que ellos conocen en razón de su función y que, eventualmente, pueden afectar los intereses inmediatos de las sociedades en las que se desempeñan. De otro lado, los papeles de trabajo, reflejan datos que se perciben en el desarrollo del quehacer concreto del contador público; luego, también su revelación puede no convenir al empresario corporativo.

Se pregunta la Corte, en consecuencia, si el secreto profesional y el consiguiente deber de sigilo del contador público y del revisor fiscal, en los supuestos contemplados por la ley, ha resultado quebrantado.

## Alcance del secreto profesional predicable de los contadores públicos y revisores fiscales

3. El secreto profesional impone a los profesionales que a consecuencia de su actividad se tornan depositarios de la confianza de las personas que descubren o dejan entrever ante ellos datos y hechos de su vida privada, destinados a mantenerse ocultos a los demás, el deber de conservar el sigilo o reserva sobre los mismos. La inviolabilidad del secreto asegura la intimidad de la vida personal y familiar de quien hace partícipe al profesional de asuntos y circunstancias que sólo a él incumben y que sólo con grave detrimento de su dignidad y libertad interior podrían desvelarse públicamente. Adicionalmente, desde el ángulo del profesional, puede afirmarse que existe un derecho-deber a conservar el sigilo, puesto que de lo contrario, de verse compelido a revelar lo que conoce, irremisiblemente perderá la confianza de sus clientes, su prestigio y su fuente de sustento. También cada profesión, particularmente las ligadas a la prestación de servicios personalísimos, tienen el interés legítimo de merecer y cultivar la confianza pública y, por lo tanto, estigmatizan y sancionan a los miembros que se abandonan a la infidencia y a la divulgación de lo que siempre debe quedar confinado dentro del impenetrable espacio de lo absolutamente reservado.

La inviolabilidad del secreto profesional, presupone la previa delimitación de la intimidad del sujeto cuyos datos y hechos constituyen su objeto. De otro lado, las profesiones no están todas en el mismo radio de cercanía de la intimidad personal o familiar, ni el control del Estado sobre ellas debe ser siempre idéntico.

4. Sin excluir del todo una determinada zona de reserva, el comerciante no está en lo que se refiere a la intimidad en la misma situación en que se encuentra la persona natural. La actividad del comerciante se desenvuelve externamente. La suerte de la empresa trasciende el estrecho círculo de sus dueños. Los trabajadores, acreedores, consumidores, proveedores y el fisco, entre otros, tienen interés directo o mediato en la actividad empresarial y en sus vicisitudes. El objeto de la empresa, en ningún sentido, es el de sustraerse de la actividad social. Por el contrario, la unidad económica se inserta en un determinado mercado, que por definición es una institución social que reúne un número indeterminado de agentes y sujetos. El número y las condiciones de las transacciones que realiza, son definitivas para la vida de la empresa. La actividad comercial es una materia densamente regulada por la ley. Una de las múltiples manifestaciones de la intervención del Estado se concreta en las exigencias de información que recaen sobre las sociedades comerciales y demás sujetos económicos, tanto

con miras a controlar el tráfico y sus riesgos como por razones de orden tributario.

Mientras que respecto de las personas naturales la intimidad, como correlato de su dignidad, abarca un aspecto significativo e inalienable de su vida y de su proyección existencial, tratándose de las personas jurídicas mal puede hablarse de este concepto. El ente corporativo no puede metafóricamente aspirar a tener el derecho de estar solo. En su caso, la ley establece otro tipo de garantías como las relativas a la reserva documentaria y al secreto industrial. En todo caso, la libertad de empresa como derecho constitucional impide que la ley imponga restricciones que sean irrazonables o desproporcionadas y que, por ende, afecten su núcleo esencial. Igualmente, la libertad de asociación representa un dique adicional contra la arbitrariedad de los poderes públicos, que de lo contrario podrían entre otros actos obligar a suministrar informaciones que carecieran de interés general y cuya divulgación lesionara injustamente los legítimos intereses de la empresa.

La relación “comerciante-contador público o revisor fiscal-Estado”, para los efectos del análisis de la extensión y alcance del secreto profesional, no puede ser la misma que se presenta en otros contextos, como por ejemplo, la de “feligrés- confesor- Estado”. En esta última relación, el alcance y el sentido del secreto profesional, no se desliga del concepto de intimidad personal y familiar; no así en la primera. En ésta no se desconoce la existencia del secreto profesional. Sin embargo, su alcance es distinto y radicalmente menor. De otro lado, la disposición legal debe examinarse también a la luz de la libertad de asociación y de la libertad de empresa, puesto que aquí el secreto profesional adquiere una función de instrumento de protección de estas dos libertades.

5. Los datos y hechos sobre los cuales recae la actividad del contador público, en las distintas facetas de su quehacer profesional, se refieren a la contabilidad y a sus diversas expresiones descriptivas y analíticas. Precisamente, una de las principales obligaciones del comerciante consiste en llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales y conservar la correspondencia y los documentos relacionados con sus negocios.

Los contadores, gracias a su saber profesional, concurren a auxiliar al comerciante en el cumplimiento estricto de su deber legal. La materia contable, en general, está destinada a trascender al público en distintas oportunidades y de la forma que establezca la ley y la costumbre mercantil. La utilidad de la contabilidad es doble. De una parte, indica al

empresario la situación real de su empresa y su desempeño. De otra parte, informa a los terceros - Estado, acreedores, proveedores etc. -, hechos objetivos relacionados con el riesgo y las finanzas de la empresa, a los cuales legítimamente deben tener acceso con miras a perfeccionar negocios y tratos sobre una base de diligencia y confianza recíproca. Sin perjuicio de lo anterior, sobre los libros y papeles del comerciante, pesa una reserva que se levanta en los términos de la Constitución y de la ley.

Con la cautela indicada, la información contable en cuanto se traduce en informes y presentaciones, destinados a divulgarse en un círculo más o menos amplio, no tiene el mismo carácter ni naturaleza de la información relativa a la vida íntima de las personas naturales, la cual bajo ninguna circunstancia puede difundirse por fuera del ámbito que discrecionalmente decide el sujeto. El Estado, a través de la ley, no puede pretender relativizar el contenido de la intimidad, mediante exigencias de divulgación de episodios y eventos puramente privados que a esta pertenecen. En cambio, tratándose de las personas jurídicas bien puede la ley regular de manera extensa los temas atinentes a su contabilidad y, además, por razones de interés general, demandar que ciertas informaciones se revelen al público.

La actividad del contador público se superpone a la realización de una serie de acciones que son necesarias para dar cumplimiento a un deber público. Si la reserva documentaria no es absoluta, mal puede el contador de una empresa pretender sustraerse a la obligación de revelación en los eventos en que la misma ley y la Constitución la imponen, vale decir, la relativizan. Según las voces del inciso final del artículo 15 de la C.P.: "Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley". El contador público, por tanto, obra dentro del espacio en el cual el empresario debe dar cumplimiento a un deber legal y en el que el Estado inspecciona, controla, vigila y juzga.

Si con base en los títulos constitucionales de intervención o inspección estatal en el mundo de la empresa, la ley establece la necesidad de que se suministre un determinado dato económico, financiero o contable, no parece desproporcionado que se adscriba a cargo de los órganos y personas encargadas de conservarlos y certificarlos obligaciones concretas de ponerlos a disposición de la respectiva autoridad. La reserva documentaria tiene un

contenido residual en relación con las informaciones públicas que la ley ordena y respecto de las causales que ella establece para su descubrimiento. Si la reserva se restringe, por mandato de la ley, ya sea porque se dispone que el dato se haga público o porque haya de revelarse al Estado por una causa legítima, el ámbito del secreto profesional del contador público o del revisor, como órganos corporativos, se reducen en la misma proporción como quiera que suministran una información que previamente ha perdido ya la impronta del sigilo.

6. Los datos que deben suministrarse, lo mismo que los papeles que pueden examinarse por las autoridades, son aquellos que tienen una relación muy estrecha con las funciones constitucionales confiadas al Estado en materia judicial, fiscal y de inspección y vigilancia.

La información atinente a la crisis de la empresa, tiene la mayor relevancia para el Estado encargado de vigilar e inspeccionar a las sociedades mercantiles. La situación en que se coloca un ente privado al no poder materialmente cumplir con los compromisos contraídos, repercute sobre la sociedad de una manera que es ocioso ilustrar. Basta señalar el peligro que representa para los trabajadores y los acreedores, amén de las consecuencias que se derivan para la economía en general. El conocimiento que sobre las finanzas empresariales posee el revisor fiscal, le permite adentrarse en la estructura de sus pasivos y activos y en sus operaciones, de suerte que en las ocasiones y oportunidades en las que debe intervenir en la confección y presentación de los estados financieros, es apenas razonable que el legislador le imponga la obligación de advertir sobre la real capacidad de pago de la sociedad. La revisoría fiscal es un órgano de la sociedad. No puede negarse al legislador la función de regular este órgano y la de señalar sus deberes específicos, máxime cuando una abstención u omisión suyas puede producir tanto daño empresarial como daño social, o puede significar que dejen de adoptarse en tiempo oportuno las medidas que impidan este desenlace o lo hagan menos lesivo.

Las cifras y hechos contables que con su firma avala el contador público y que por ello adquieren mérito social y pueden oponerse a otros con valor de verdad, se basan en últimas en las observaciones que aquél realiza y en sus papeles de trabajo, mediante los cuales, en los términos de la ley, “deja constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional”. Sin duda alguna, los “papeles de trabajo del contador”, constituyen “documentos privados”, sujetos a reserva. Sin embargo, como todo documento cobijado por

la reserva, para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, podrá exigirse su presentación siempre que así lo disponga la ley. En realidad, el precepto del párrafo del artículo 9 de la Ley 43 de 1990, se limita a reiterar lo anterior.

Por lo demás, corresponde a la libre configuración normativa del legislador establecer, conforme a la naturaleza del órgano de la revisoría fiscal, el conjunto de sus funciones y deberes concretos. El demandante no ve en la empresa sino el interés propietario y, por consiguiente, reduce el papel y significación del revisor fiscal al de cancerbero suyo. La empresa, por el contrario, dada su función social, convoca permanentemente el interés legítimo del Estado y de diversos colectivos: trabajadores, acreedores, proveedores, consumidores, ciudadanos etc. Corresponde al revisor fiscal cerciorarse de que las operaciones de la sociedad y su funcionamiento se ciñan a la ley, la cual a través de sus contenidos perfila la dimensión social de la empresa. Una de las formas a través de las cuales, la empresa, además de perseguir su rédito, contribuye a la sociedad es siendo contratista del Estado. El estricto cumplimiento del contrato estatal por parte de la sociedad, compromete los mejores esfuerzos de las partes y de sus respectivos órganos. El contrato estatal genera una relación en la que se funde lo público y lo privado en un solo haz que se sustenta en la colaboración y en la lealtad. De ahí que asignar a la revisoría fiscal del ente privado que contrata con el Estado, la función de colaborar con los funcionarios estatales dedicados a la auditoría, interventoría y control de los contratos estatales, entregando los informes que se le soliciten y que tengan relación con éstos últimos, no viola la Constitución y se ajusta a la misión tutelar de este órgano corporativo.

7. Es evidente que si el contenido potencial de lo que materialmente puede constituir secreto profesional, se restringe de manera legítima por mandato de la ley, su alcance se reduce en esa misma medida y por la misma razón. En realidad, sin desconocer la autonomía del secreto profesional, su importancia básicamente radica en su función de protección instrumental de otros derechos, principalmente del derecho a la intimidad personal y familiar. En el caso de la empresa, el secreto profesional que pueda amparar las relaciones que ésta traba con ciertos profesionales, resulta vital para salvaguardar la libertad de empresa y la misma libertad de asociación, sobre las cuales se estructura esta institución social.

Las disposiciones legales acusadas inciden en la libertad de empresa y en la libertad de asociación, pero como se demostrará a continuación, las injerencias son razonables y proporcionadas y, por tanto, no afectan el núcleo esencial de aquéllas.

El examen de los papeles de trabajo del contador público permite al Estado desempeñar de manera cabal distintas funciones de origen constitucional, tales como las de imponer y cobrar impuestos, administrar justicia, intervenir en la economía e inspeccionar y controlar a las sociedades. El escrutinio de los papeles de trabajo, puede en ciertos eventos arrojar elementos de juicio valiosos con miras a verificar la validez y exactitud de las cifras y hechos contables que, ayunos de toda posibilidad de comprobación y confrontación, otorgarían a los contadores y a los empresarios el monopolio absoluto de la verdad económica y financiera, privando al Estado de toda capacidad investigativa, la cual es indispensable para establecer los presupuestos a los que la ley anuda diversos efectos. Aparte de que la finalidad de la norma legal no riñe con la Constitución y que el medio que ella adopta es idóneo para poder realizarla, el dispositivo legal es proporcionado y razonable en cuanto se limita a ofrecer al Estado una oportunidad de examen que, en modo alguno, afecta los derechos de asociación y de libertad de empresa, los cuales no sufren detrimento de ninguna especie si la autoridad estatal se propone establecer el camino o método seguidos para mostrar las cifras contables que el Contador certifica con su firma y que, por lo tanto, ha de estar dispuesto a que se validen a través de una investigación sobre sus procedimientos de trabajo. Los efectos que se siguen, en todos los ordenes, a la certificación de los estados financieros firmados por los contadores públicos, justifican este tipo de controles, sin los cuales la confianza pública no tendría un fundamento racional, sino de mera fe, lo que no conviene ni siquiera a la ciencia contable y a quienes la cultivan y practican. Se desprende de lo expuesto que no puede ser materia de secreto profesional, infranqueable para el Estado, los papeles de trabajo del contador, pues su examen por las autoridades en los eventos que contempla la ley corresponde a una posibilidad que la Constitución permite, la cual es indispensable para corroborar las certificaciones que los contadores extienden a las cifras contables que, de suprimirse, no podría llevarse a cabo. La función exclusiva concedida a los contadores, en este extremo, quedaría convertida en el extraño privilegio de decir en materia económica y financiera la verdad revelada.

La función que se asigna a los revisores fiscales de entidades privadas que contratan con el Estado, de colaborar mediante la entrega de informes con las autoridades de control y de

auditoria, se ajusta plenamente a la Constitución. La auditoría y el control de la contratación estatal no solamente corresponde a una finalidad que se ciñe a la Constitución, sino que ella se integra dentro de una función constitucional propia. La exigencia que se plantea a los revisores fiscales, en términos de la colaboración mencionada, es idónea para conseguir el fin propuesto. Se trata del órgano que dentro de la sociedad debe velar por el regular cumplimiento de las operaciones sociales y, desde luego, de los contratos suscritos por ella con el Estado. En este sentido, los informes que suministre la revisoría fiscal servirán de base para adelantar una fecunda tarea de auditoría y control de un acto que debe realizarse conforme a lo pactado y en condiciones de eficiencia y transparencia. La medida legal no sacrifica ningún bien o derecho constitucional. Si el contrato estatal denota un acto de colaboración en el que converge lo público y lo privado, la exigencia de información al órgano societario sobre aspectos relativos a la ejecución del contrato, es apenas razonable y proporcionado. El ocultamiento de información a este respecto, por el contrario, afectaría desproporcionadamente el interés público legítimo de evitar que con ocasión de la contratación estatal se defraude al erario y se quebranten los principios de eficiencia y pulcritud. En este sentido, se desconoce la función instrumental del secreto profesional cuando se pretende cobijar bajo el mismo informaciones que legítimamente puede el Estado exigir de un órgano de una sociedad con la cual ha celebrado un contrato y que son útiles para ejercer las tareas de auditoría y control. Resultaría en verdad contradictorio de una parte encontrar que la medida legal es constitucional, para luego negar su puesta en práctica considerando que la información que se reclama integra el contenido material de un secreto profesional. Allí donde se establece la conformidad constitucional de una concreta exigencia de información frente al Estado, se contrae el ámbito del secreto profesional que versa sobre los mismos datos.

8. La profesión contable tiene la misión, señalada por la ley, de dar fe pública de los hechos propios del ámbito de su actividad (Ley 145 de 1960). La atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales y estatutarios (ibid., art. 10). Los estados financieros y demás documentos y actos de naturaleza contable, en los cuales forzosamente interviene un contador público, suministran información económica a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico (D.R 2649 de 1993., art. 19). Tal vez no pueda sintetizarse mejor y de manera más comprensiva la función social de la contaduría pública, que citando el artículo 35 de la Ley 43 de 1990 que a la vez expone el núcleo ético de esta

profesión:

“ART. 35.- Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la contaduría pública.

La contaduría pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El contador público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado.

El contador público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado.

La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituye su esencia espiritual. El ejercicio de la contaduría pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí”.

Los enunciados normativos a que se ha hecho mención, permiten a la Corte anotar que la profesión contable, si bien está vinculada en los términos de la ley, por una obligación de mantener la reserva y el sigilo, tiene por fuera de ella un vasto campo de acción que le es característico y que la misma ley le ha trazado, donde impera la publicidad y la divulgación de informaciones, las cuales son tan esenciales para la vida comunitaria que deben refrendarse por los contadores. Entre los terceros y la sociedad, los contadores y los oficios que desempeñan, sirven de vehículo para clasificar, ordenar, analizar, describir y suministrar de manera confiable la información económica y financiera de las empresas.

En la esfera delimitada por la ley y dentro de la cual los contadores y revisores desarrollan las funciones típicas de su profesión, relacionadas con la divulgación pública de informaciones o su entrega al Estado, las normas directamente asignan a aquéllos funciones cuyo cumplimiento por dichos profesionales confiere certeza al flujo de datos que se deriva de las empresas. La expansión inconsulta de la reserva documentaria y del objeto del secreto profesional, le restaría todo significado y utilidad social a la profesión contable que, en lugar de participar en el proceso de comunicación económico, simplemente se inhibiría renunciando así misma.

Se ha dicho que corresponde a la ley demarcar los aspectos que pertenecen a la reserva corporativa y señalar aquellos que ésta debe compartir con la comunidad o suministrar al Estado. En estos dos últimos casos, a menudo la ley apela a la intervención del contador o del revisor con miras a que los datos adquieran un grado importante de certeza. La naturaleza pública de la profesión adquiere pleno sentido cuando la ley le otorga a los contadores y revisores, la aludida función. Plantear el secreto profesional en este instante y luego de que la ley ha acotado los linderos de la información destinada al público o al Estado, desconoce la competencia normativa del Congreso y desvirtúa la función social de la profesión contable. Igualmente, esta pretensión ignora que en estos dos supuestos - uno de los cuales tiene relación con las normas demandadas -, el secreto por sustracción de materia se torna inexistente, puesto que por definición no habría nada que guardar frente al Estado o a los terceros.

## DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional

## RESUELVE

Primero.- ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-597 de 1996, en relación con el inciso 2° del artículo 54 de la Ley 6ª de 1992, que reza: “En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la administración tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas”.

Segundo.- Declarar EXEQUIBLE la expresión “cuando compruebe que no denunció oportunamente la situación de crisis del deudor”, contenida en el artículo 118 de la Ley 222

de 1995.

Tercero.- Declarar EXEQUIBLE la oración “los papeles de trabajo podrán ser examinados por las entidades estatales y por los funcionarios de la Rama Jurisdiccional en los casos previstos en las leyes”, contenida en el párrafo del artículo 9 de la Ley 43 de 1990.

Cuarto.- Declarar EXEQUIBLE la expresión “entregándoles los informes que sean pertinentes o los que le sean solicitados”, incluida en el numeral 3 del artículo 80 de la Ley 190 de 1995.

Notifíquese, Cópiese, Comuníquese al Presidente de la República y al Presidente del Congreso, publíquese en la Gaceta de la Corte Constitucional y cúmplase.

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

(Continúan Firmas Expediente D-1641)

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1Sentencia C-511/96. MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

2Sentencia C-259/95 MP Hernando Herrera Vergara.