

## Sentencia C-788-09

INHABILIDAD DE CONTADOR PUBLICO POR EJERCICIO DE LA REVISORIA FISCAL-Constituye una restricción razonable y justificada/REVISORIA FISCAL-Ejercicio genera inhabilidad restringida y temporal para el contador público

El artículo 48 de la Ley 43 de 1990 señala que el contador público que ha actuado como revisor fiscal de una persona natural o jurídica, no podrá prestar a la misma sus servicios profesionales como asesor, empleado o contratista durante un (1) año contado a partir de su retiro del cargo, lo que constituye una inhabilidad para entablar relaciones laborales o contractuales con las empresas o personas que han auditado durante el año anterior, inhabilidad ésta que representa una restricción razonable y justificada, toda vez que la medida tiene fines no sólo legítimos sino constitucionalmente valiosos, relacionados con la protección de la confianza pública, la moralidad y la transparencia en el control y vigilancia de la actividad contable de una empresa; asegura la autonomía e independencia del revisor fiscal desde la óptica de la protección al interés público y el riesgo que se deriva de esa actividad; resulta necesaria; y supera el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, toda vez que no conlleva una limitación desproporcionada de los derechos al trabajo, a la libertad de ejercer profesión u oficio, ni a la libertad de empresa, lo que se explica por varias razones, entre ellas porque la inhabilidad está restringida únicamente para establecer vínculos con las empresas respecto de las cuales se ha ejercido revisoría fiscal en el último año, la inhabilidad consagrada es transitoria y por un lapso de tiempo relativamente corto (1 año), y finalmente, resulta plenamente justificada.

DERECHO A ELEGIR PROFESION U OFICIO-Significado/DERECHO A ESCOGER PROFESION U OFICIO-Fundamental

El artículo 26 de la Constitución representa uno de los estandartes de la dignidad de la persona, en tanto reconoce el derecho a escoger libremente profesión u oficio, esto es, a diseñar en forma autónoma su proyecto de vida en una de las facetas más importantes de la condición humana. Además, por su naturaleza fundamental este derecho guarda relación directa con otros derechos no menos importantes como el libre desarrollo de la personalidad, el trabajo e incluso la libertad económica y de empresa, pues no sólo

comprende la facultad de optar por la actividad deseada, sino a ejercerla y por esa vía satisfacer tanto las aspiraciones intelectuales y éticas como las expectativas materiales trazadas.

DERECHO A ESCOGER PROFESION U OFICIO-Alcance

DERECHO A ELEGIR PROFESION U OFICIO-No tiene carácter absoluto

Aún cuando el derecho a escoger y elegir libremente profesión u oficio es fundamental, el mismo no es absoluto y por el contrario puede ser objeto de limitaciones, y en este sentido la jurisprudencia ha sido enfática en advertir que estas limitaciones encuentran su razón de ser en la protección de los derechos de terceros y en general, en la tutela del interés general.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA DE PROFESIONES U OFICIOS-Amplio margen de configuración de cada uno de sus elementos

El Constituyente otorgó un prudente margen de configuración normativa al Legislador para la configuración de cada uno de sus elementos, siendo así como lo facultó para exigir títulos de idoneidad, señalar las condiciones básicas para su ejercicio, definir los mecanismos de inspección, control y vigilancia, y otorgar funciones públicas a los colegios profesionales, entre otras atribuciones. En esa medida, al definir el alcance concreto del derecho a la libertad de escoger profesión u oficio el Legislador puede establecer algunas restricciones, que en este caso particular están ligadas a la presencia de un riesgo social, al respeto de los derechos de los demás y en últimas a la protección del bien común, sin que pueda entenderse que el ejercicio de dicha potestad pueda ser arbitraria o caprichosa, ya que está sujeta al respecto de los demás derechos, principios y valores que subyacen en la Carta Política.

LIBERTAD DE ESCOGER PROFESION U OFICIO-Restricciones deben ajustarse a postulados de razonabilidad y proporcionalidad

INHABILIDADES-Concepto/INHABILIDADES-Tipos

Una inhabilidad no es otra cosa que el impedimento para acceder o ejercer determinada profesión, empleo u oficio, debido a condiciones fácticas o jurídicas que

acompañan a una persona. También se hace referencia a ella como la falta de aptitud o la carencia de una cualidad, calidad o requisito del sujeto que lo incapacita para poder ser parte en una relación contractual. El ordenamiento jurídico consagra dos tipos de inhabilidades, cuyo sentido cambia dependiendo de cuál sea el bien jurídico protegido o la finalidad de la medida. Así algunas inhabilidades están asociadas a la potestad sancionatoria del Estado, en tanto que otras no tienen esa carga negativa, en la medida en que se relacionan con la protección de bienes y principios constitucionales diferentes.

**INHABILIDADES-Propósitos/INHABILIDADES-Factores a analizar cuando implique restricción a derechos fundamentales**

Las inhabilidades generalmente se asocian con la limitación al ejercicio de la función pública, bajo la idea de que tienen como objetivo primordial lograr la moralización, idoneidad, probidad, imparcialidad y eficacia de quienes van a ingresar o ya están desempeñando empleos públicos, pero lo cierto es que se proyectan en una dimensión más amplia que comprende la restricción de otros derechos como la libertad de ejercer profesión u oficio, el derecho al trabajo o la libertad de empresa, caso en el cual debe perseguir un fin constitucionalmente legítimo, ser adecuada para alcanzar dicho objetivo, no reflejarse como una medida innecesaria y respetar criterios de proporcionalidad en sentido estricto, de manera que se reporte un beneficio constitucionalmente mayor en comparación con el sacrificio de otros derechos y principios, lo que exige un análisis caso a caso, teniendo en cuenta el alcance de la medida, su intensidad, los sujetos afectados y el ámbito de aplicación, entre otros factores.

**CONTADURIA PÚBLICA-Regulación/CONTADURIA PÚBLICA-Involucra riesgo social**

La contaduría pública ha sido reconocida como una profesión encaminada a la preservación del interés público, en cuanto tiene que ver con la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información que al respecto suministran los particulares. La Ley 145 de 1960, modificada por la Ley 43 de 1990, regula el ejercicio de la profesión y las actividades de la ciencia contable, entendidas como aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros. La contaduría pública involucra

un riesgo social significativo debido a su trascendencia e impacto, en especial cuando se trata de dar fe de la veracidad de ciertos hechos, circunstancia por la que el Legislador la ha catalogado como una profesión y la ha regulado con especial rigor tanto en lo relacionado con las funciones como las responsabilidades atribuidas.

REVISORIA FISCAL-Naturaleza/REVISORIA FISCAL-Ejercicio por contador público/REVISORIA FISCAL-Responsabilidades en diferentes ámbitos

La revisoría fiscal es uno de los ámbitos donde se proyecta con mayor relevancia la actividad contable, considerada como una institución de orden público cuyo propósito es controlar la administración de una empresa y proteger tanto a los accionistas como a sus acreedores, al Estado y a la sociedad en general. Su actividad se enmarca dentro de los procesos de control y supervisión interna de las empresas, de manera que quien la ejerce no representa ni a los socios ni a la sociedad como tal, sino que sus funciones se proyectan en una dimensión mucho más amplia que constituye un medio para el ejercicio de la función pública de inspección y vigilancia de la actividad económica por parte del Estado, al punto que se le han atribuido al revisor fiscal responsabilidades en los ámbitos civil, disciplinario y pena, en éste último, cuando otorgan fe pública en materia contable, caso en que se asimilan a funcionarios públicos. El cargo de revisor fiscal sólo puede ser desempeñado por contadores públicos.

Referencia: expediente D-7731

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 48 (parcial) de la 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”.

Actor: Francisco José Bautista Villalobos

Magistrado Ponente:

Dr. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Francisco José Bautista Villalobos demanda el artículo 48 (parcial) de la 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”.

La demanda se admitió por Auto del doce (12) de mayo de dos mil nueve (2009), cuando se dispuso su fijación en lista y simultáneamente corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia. En la misma providencia se ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, al Ministerio de Educación, al Ministerio de la Protección Social, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a la Contaduría General de la Nación, e invitó a la Junta Central de Contadores, al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública, al Colegio Colombiano de Contadores Públicos, a las facultades de Contaduría de las universidades Externado, Central y Nacional de Colombia (Ciencias Económicas), así como a las facultades de Derecho de las universidades del Rosario, de Antioquia y Sergio Arboleda, para que intervinieran impugnando o defendiendo la disposición acusada.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

### II.- DISPOSICIÓN DEMANDADA

A continuación se transcribe la norma demandada y se subraya el aparte acusado, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No.39.602 del 13 de diciembre de 1990:

“LEY 43 DE 1990

(diciembre 13)

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

DECRETA:

(...)

Artículo 48.- El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo”.

### III. LA DEMANDA

A juicio del accionante el aparte demandado vulnera los artículos 25 (derecho al trabajo), 26 (libertad de escoger profesión u oficio) y 333 (libertad de empresa) de la Carta Política. En este sentido, considera que “si bien la medida puede tener una justificación para el sector público dados los intereses y conflictos que rodean sus instituciones, no supera un juicio de proporcionalidad frente al sector privado”.

Para sustentar su acusación el ciudadano comienza por explicar, apoyado en la jurisprudencia constitucional, cuál es el alcance de los derechos que considera afectados. Es así como advierte que la intervención del Estado debe estar orientada a procurar las oportunidades bajo parámetros de libertad e igualdad, donde la limitación de cualquier derecho se base en la existencia de un “grave riesgo social o la afectación arbitraria de derechos de terceras personas”, siempre bajo parámetros de razonabilidad y proporcionalidad.

Luego de hacer algunas transcripciones sobre el alcance de la revisoría fiscal, el ciudadano procede al examen concreto de constitucionalidad de la expresión impugnada, explicando que el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 prohíbe a los contadores desempeñar cargos durante un (1) año en empresas para las cuales han prestados sus servicios como revisores fiscales, sin diferenciar si se trata de una persona natural, jurídica, pública,

privada, nacional o extranjera.

En su sentir, esa falta de diferenciación “representa una prohibición excesiva frente a aquellas empresas del sector privado tanto nacional como internacional, puesto que sin existir una seria o estricta razón para la misma, se interfiere su autonomía al limitarles su libertad para escoger o contratar el personal más idóneo que represente sus intereses o desarrolle su actividad económica”.

De modo similar, afirma que se restringen desproporcionadamente los derechos del trabajador y la libertad de escoger profesión u oficio. Al respecto sostiene que (i) aún cuando la medida tiene un fin legítimo, relacionado con la protección de los intereses de la empresa y la sociedad en general, la prohibición para desempeñar cargos cuando se actúa como revisor fiscal no resulta adecuada y pierde su razón de ser cuando termina dicho vínculo, porque desaparece el riesgo para la empresa o la sociedad dado que será otro el responsable de desarrollar tan importante función.

En cuanto a la necesidad de la medida, (ii) considera que la inhabilidad debe cesar cuando se extingue la relación, en tanto habrá otro revisor fiscal encargado de ejercer estricto control sobre la actividad de la empresa. Por ello, añade, el artículo 205 del Código de Comercio prohíbe al revisor fiscal desempeñar en la misma sociedad cualquier otro cargo, pero únicamente durante el periodo respectivo.

Por último, (iii) señala que la restricción es desproporcionada en sentido estricto, tanto para la empresa como para el trabajador, particularmente en aquellos casos en los cuales las sociedades han podido solucionar sus anomalías contables en virtud de las calidades profesionales y la labor del revisor fiscal, y por lo mismo los directivos confían en esa persona para dirigir la empresa, asesorarla o simplemente trabajar con ellos.

Concluye entonces que el nivel de restricción de los derechos al trabajo, a la libertad de escoger profesión u oficio y a la libertad de empresa es significativo, mientras que el nivel de satisfacción del interés jurídico protegido es leve, “pues al no tener el antiguo revisor fiscal capacidad de maniobra, no representa ningún riesgo para los intereses de la sociedad”.

IV. intervenciones

## 1.- Ministerio de Educación Nacional

La ciudadana Sonia Guzmán Muñoz, actuando en representación del Ministerio de Educación, solicita a la Corte “denegar las pretensiones de la demanda”.

De manera previa recuerda que la Junta Central de Contadores expidió la Circular Externa 33 de 1999, sobre revisoría fiscal y régimen de inhabilidades, donde se precisa que el régimen previsto para el contador público se aplica a las personas jurídicas, a quienes también comprende la prohibición de contratar otros servicios profesionales en la misma empresa donde ejercen revisoría fiscal. Acto administrativo cuya legalidad fue avalada por el Consejo de Estado en sentencias proferidas en los años 2001 y 2002.

En cuanto al examen de constitucionalidad, la interviniente precisa que los derechos invocados en la demanda son susceptibles de regulación por parte del Legislador, a quien compete adoptar los controles que estime necesarios para proteger el interés general, sin que ello implique su vulneración. En esa medida, continúa, con la norma impugnada “se evita el peligro de que puedan surgir posibles componendas entre los directivos y el revisor fiscal, con miras a prometerle un cargo, un contrato o una asesoría en la empresa que está ejerciendo su auditaje, con el propósito de que haga más laxa o menos rigurosa la actividad de control y de revisión que está desempeñando en un momento dado en la empresa, riesgo éste que precisamente el legislador se ha ocupado en precaver”.

Explica que la limitación prevista en el artículo acusado no es indefinida sino sólo se extiende al plazo de un año, de modo similar a lo previsto en el numeral 2º del artículo 80 de la ley 80 de 1993 para la contratación con entidades estatales.

Por último, recuerda que nada obsta para que el Legislador amplíe a un año la prohibición a los revisores fiscales, inicialmente prevista en el artículo 205 del Código de Comercio, “en aras de mantener incólume los postulados de la ética con miras a la prevalencia del interés general”.

## 2.- Ministerio de la Protección Social

La ciudadana Luz Nubia Gutiérrez Rueda, actuando en representación del Ministerio de la Protección Social, solicita a la Corte declarar exequible la expresión impugnada.

Tomando como base la jurisprudencia constitucional (Sentencias C-166 de 1995 y C-861 de 2008), la interviniente sostiene que en su amplio margen de configuración el Legislador puede exigir títulos de idoneidad para el ejercicio de profesiones u oficios, definir la forma de su inspección y vigilancia, así como establecer las condiciones para su ejercicio. En concordancia con ello, recuerda que las labores que cumplen los contadores “implican un riesgo social dado su trascendencia e importancia y por ello el Legislador ha regulado esta profesión con sumo cuidado”.

En este sentido, explica que los contadores tienen la facultad de otorgar fe pública sobre los actos en materia contable, donde la magnitud de sus atribuciones y la relevancia de la información en el campo del control fiscal es crucial para el interés general, lo que exige una especial responsabilidad frente a sus clientes y frente al Estado, como la prevista en la norma demandada.

Luego hace un recuento de algunas disposiciones legales sobre las inhabilidades de los revisores fiscales y las sanciones previstas en caso de incumplimiento, para concluir que dada su enorme importancia en materia mercantil los contadores públicos tienen acotadas sus calidades y competencias, “sin que ello signifique menguas a su libertad de escoger profesión u oficio, a su derecho de ejercer libremente la actividad económica de prestación de servicios o cualquier otro derecho fundamental”.

### 3.- Contaduría General de la Nación

El ciudadano Luis Alfonso Colmenares Rodríguez, en su calidad de Contador General de la Nación (e), considera que la expresión acusada debe declararse inexecutable.

El interviniente comparte integralmente los argumentos del demandante y considera que tiene razón en su inconformidad, pues no se justifica prohibir prestar los servicios en una empresa donde se realizó auditoría, “ya que la función de revisor fiscal en una entidad se puede realizar con total transparencia y objetividad y posteriormente se podría trabajar en la misma, siguiendo los lineamientos propios de la empresa, y supeditando toda la función a la aprobación por parte del nuevo revisor”.

A su juicio, hay que tener en cuenta el principio constitucional de la buena fe, de manera que no puede presumirse que quien ha ejercido el cargo de revisor fiscal y luego

se vincula a una empresa lo haga con el ánimo de esconder actuaciones que debió conocer en razón de su ejercicio profesional. Además, concluye, cuando el revisor fiscal ejerce sus funciones lo hace como particular y no se asemeja en nada a un servidor público.

#### 4.- Junta Central de Contadores

El ciudadano Alberto Gómez Baquero, en su calidad de director de la Junta Central de Contadores (Unidad Administrativa Especial), solicita a la Corte declarar exequible la norma demandada.

Comienza por explicar que la revisoría fiscal se asimila a un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, analiza los estados financieros y evalúa sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control contable de una empresa. Destaca que una de las características del revisor fiscal es la independencia de acción, entendida como el criterio personal basado en normas legales, en la conciencia social y en la capacidad personal, motivo por el cual “debe mantenerse ajeno a todo tipo de conflicto e interés que le reste independencia y a cualquier tipo de subordinación respecto de los administradores que son, precisamente, los sujetos pasivos de su control”.

De acuerdo con lo anterior, entiende que la norma acusada apunta a preservar la independencia y objetividad del revisor fiscal y a la protección del interés común, con arreglo a los principios de igualdad, eficiencia, moralidad, imparcialidad, objetividad e independencia, a fin de evitar indebidas manipulaciones en beneficio particular. En esa medida, encuentra que la restricción prevista en la ley es razonable y proporcionada, por ser adecuada para proteger la transparencia de la función de revisor fiscal y los derechos de terceros, sin establecer una barrera específica de entrada al mercado laboral o al principio de libertad de empresa.

#### 5.- Universidad Nacional de Colombia

El Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia, profesor Jorge Iván Bula Escobar, remite el concepto elaborado por el Comité Asesor del Programa de Contaduría Pública de dicha institución.

La intervención comienza por resaltar la independencia que debe tener el revisor fiscal frente a la empresa sometida a control, la cual se afecta si aquél se vincula a la misma antes del término previsto en el artículo demandado de la Ley 43 de 1990. Al respecto señala que “las instrucciones que da el revisor fiscal son de aplicación futura y no se puede hacer un trabajo en donde las ejecuta de forma inmediata porque contraría, principalmente, los principios de ética, objetividad, independencia e integridad”.

Igualmente, pone de presente que la inhabilidad prevista es coherente con la normatividad a nivel internacional en el área de auditoría, vigente para evitar el conflicto de intereses y fomentar la independencia de los contadores que laboran como revisores fiscales.

#### 6.- Universidad del Rosario

El Decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, profesor Alejandro Vanegas Franco, considera que la norma debe ser declarada exequible.

En primer lugar, explica que con la inhabilidad prevista en el artículo acusado el Legislador quiso evitar que los intereses personales de un contador entren en tensión con los de la persona o empresa objeto de vigilancia fiscal, “sin importar cuál sea la naturaleza jurídica de este sujeto de control o auditoría”. Es así como encuentra necesario impedir que el revisor fiscal tenga una expectativa de vinculación futura “que podría llevarlo a actuar por motivaciones diferentes al recto y real cumplimiento de sus responsabilidades”.

En segundo lugar, advierte que un revisor fiscal debe dar fe pública sobre los estados financieros, validar informes con destino a entidades gubernamentales y evaluar los actos de los administradores, cuyas actuaciones pueden tener sus consecuencias jurídicas en el mediano plazo. Por lo tanto, considera que riñe con la conveniencia pública, la transparencia administrativa y la debida gestión de los sujetos del control fiscal, que quien auditó o revisó fiscalmente una empresa luego trabaje en ella cuando se despliegan las consecuencias jurídicas de sus propios actos.

En tercer lugar, el interviniente reconoce que si bien el derecho al trabajo de los contadores públicos se ve limitado, ello es constitucionalmente válido porque el ejercicio de ese

derecho no es absoluto y porque el legislador puede limitarlo para proteger otros derechos e intereses constitucionalmente protegidos. Así, concluye que (i) no se afecta el núcleo esencial de ese derecho, por cuanto la restricción es sólo por un año, (ii) más aún cuando se hace necesario preservar la conveniencia pública, la transparencia administrativa y la debida gestión de lo público en procura del interés general y la moralidad pública. En estas condiciones, solicita declarar exequible la expresión demandada.

## 7.- Consejo Técnico de la Contaduría Pública

El presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Rafael Franco Ruiz, interviene ante la Corte y considera que la norma acusada no vulnera los derechos invocados por el demandante.

Luego de hacer una presentación sobre la entidad que representa, señala que las inhabilidades e incompatibilidades del contador público deben ser analizadas en el contexto del código de ética previsto en la Ley 43 de 1990, donde el contador debe observar, entre otros, los principios de integridad, objetividad e independencia.

Seguidamente comenta el contenido de la Circular Externa 033 de 1999, sobre revisoría fiscal a través de personas jurídicas y su régimen de inhabilidades, para destacar que el Consejo de Estado la encontró ajustada al ordenamiento jurídico en Sentencia del año 2002, de la cual hace amplias transcripciones.

En cuanto tiene que ver con el contenido específico de la expresión demanda, el interviniente no encuentra vulneración del derecho al trabajo, “pues el revisor fiscal o auditor, que deja de fungir en tal calidad, para vincularse al mismo ente que controló, debe ceder a una ‘obligación social’ de privilegiar el interés general de los asociados y la propia sociedad, al menos durante un término”.

A su parecer, el precepto acusado guarda plena armonía con la intención del Legislador de prevenir conflictos de interés en quien se desempeñó como revisor fiscal de una empresa, dado que posee información privilegiada reciente que le permitiría algún beneficio personal o actitudes de inconveniencia societaria, a pesar de que éstas puedan ser coherentes con su actividad fiscalizadora.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, mediante concepto 4803, radicado el siete (7) de julio de dos mil nueve (2009), solicita a la Corte declarar exequible la expresión acusada del artículo 48 de la Ley 43 de 1990.

El jefe del Ministerio Público describe en primer lugar las funciones y responsabilidades de los revisores fiscales, previstas en los artículos 207 y 211 del Código de Comercio, las cuales atañen no sólo a la protección de los socios y a garantizar el cumplimiento de las normas legales y estatutarias, sino también a colaborar con las autoridades públicas de inspección, control y vigilancia. En este sentido, continúa el concepto, la revisoría fiscal es un instrumento para que el Estado ejerza un control permanente de cierto tipo de sociedades.

Considera entonces que la prohibición busca proteger los intereses legítimos tanto de la empresa como de terceros, así como evitar el aprovechamiento indebido del conocimiento y del ejercicio de una función una vez efectuada la dejación del cargo, o incluso de actuaciones ejecutadas en virtud de éste.

En su sentir, la medida no viola los derechos al trabajo y a la libertad de escoger profesión u oficio, por cuanto sólo limita en el tiempo “que un conocimiento directo de una función o cargo reporte un beneficio en contra de un deber moral de su actuar, y propende por la transparencia y claridad, y previene que la confianza se vea afectada con la intervención de personas que tuvieron que ver con la administración o revisoría fiscal”.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1.- Competencia de la Corte

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, esta Corporación es competente para conocer el asunto de la referencia, pues se trata de una demanda interpuesta contra expresiones que hacen parte de una ley, en este caso la que reglamenta la profesión de Contador Público.

### 2.- Presentación del caso y problemas jurídicos a resolver

El demandante considera que la expresión “o de revisor fiscal” del artículo 48 de la Ley 43 de 1990 vulnera los artículos 25, 26 y 333 de la Carta Política. En su sentir, la inhabilidad al contador público durante un año, para prestar sus servicios profesionales a una persona natural o jurídica en la que ha actuado como revisor fiscal, restringe desproporcionadamente sus derechos al trabajo, a la libertad de escoger profesión u oficio y a la libertad de empresa .

Uno de los intervinientes comparte la posición del demandante con argumentos similares. Los demás, así como el jefe del Ministerio Público, consideran que la norma debe ser declarada exequible por cuanto el Legislador tiene un amplio margen de configuración en la materia y la medida representa una limitación razonable al ejercicio de la profesión de contador público, pues apunta a la protección del interés público y a revestir de plena confianza las actuaciones de quien funge como revisor fiscal, evitando que puedan utilizar su cargo para obtener indebidamente beneficios personales.

De acuerdo con lo anterior, la Corte debe determinar si la inhabilidad al contador público para prestar sus servicios profesionales como asesor, empleado o contratista de una persona natural o jurídica en la que ha actuado como revisor fiscal, por el término de un (1) año contado a partir de su retiro del cargo, representa una restricción desproporcionada de los derechos al trabajo (art. 25 CP), a la libertad de escoger profesión u oficio (art. 26 CP) y a la libertad de empresa (art. 333 CP).

Para dar respuesta al problema jurídico planteado (i) la Corte comenzará por referirse brevemente a la libertad de escoger profesión u oficio y la potestad de configuración del Legislador en ese ámbito; (ii) luego explicará cuál es el sentido y alcance de las inhabilidades para acceder a cargos, desempeñar funciones o ejercer ciertas actividades; (iii) seguidamente se hacen algunas precisiones sobre el ejercicio de la profesión contable y la revisoría fiscal en particular. Por último, tomando en cuenta las anteriores consideraciones, (iv) la Corte abordará el análisis de constitucionalidad de la norma parcialmente acusada.

3.- La libertad de ejercer profesiones u oficio y el margen de configuración del Legislador

3.1.- El artículo 26 de la Constitución representa uno de los estandartes de la

dignidad de la persona, en tanto reconoce el derecho a escoger libremente profesión u oficio, esto es, a diseñar en forma autónoma su proyecto de vida en una de las facetas más importantes de la condición humana<sup>1</sup>. Además, por su naturaleza fundamental este derecho guarda relación directa con otros derechos no menos importantes como el libre desarrollo de la personalidad (art. 16 CP), el trabajo (art. 25 CP) e incluso la libertad económica y de empresa (art. 333 CP), pues no sólo comprende la facultad de optar por la actividad deseada, sino a ejercerla y por esa vía satisfacer tanto las aspiraciones intelectuales y éticas como las expectativas materiales trazadas. Respecto de cada uno de los componentes del derecho a la libertad de escoger y ejercer profesión u oficio, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

“En ese orden de ideas, dentro del contenido del artículo 26, cabe identificar los siguientes aspectos: i) la proclamación del derecho de toda persona a escoger, de manera libre, profesión u oficio; ii) la potestad legal para determinar la exigencia de títulos de idoneidad; iii) la reserva de ley respecto de las normas básicas conforme a las cuales se ejerza la inspección y vigilancia sobre las profesiones<sup>2</sup> iv) la previsión de que “las autoridades competentes” inspeccionarán y vigilarán el ejercicio de las profesiones con la precisión de que las ocupaciones, artes y oficios que no exijan formación académica, son de libre ejercicio, salvo aquellas que impliquen un riesgo social; v) las profesiones legalmente reconocidas pueden organizarse en Colegios cuya estructura interna y funcionamiento deberán ser democráticos<sup>3</sup>; vi) la previsión de que la ley podrá asignarle a las profesiones que se organicen en Colegios funciones públicas y establecer los debidos controles”<sup>4</sup>.

3.2.- Para la configuración de cada uno de sus elementos el Constituyente dio un prudente margen de configuración normativa al Legislador. Fue así como lo facultó para exigir títulos de idoneidad, señalar las condiciones básicas para su ejercicio, definir los mecanismos de inspección, control y vigilancia, y otorgar funciones públicas a los colegios profesionales, entre otras atribuciones. En esa medida, al definir el alcance concreto del derecho a la libertad de escoger profesión u oficio el Legislador puede establecer algunas restricciones, que en este caso particular están ligadas a la presencia de un riesgo social, al respeto de los derechos de los demás y en últimas a la protección del bien común. Sobre el particular, en las Sentencias C-606 de 1992 y C-1213 de 2001, donde la Corte examinó y avaló la constitucionalidad de varias normas de la Ley 70 de

1979, reglamentaria de la profesión de topógrafo, sostuvo lo siguiente:

“De otro lado, si bien el derecho a escoger y ejercer libremente profesión u oficio es pleno, él no es absoluto y el ordenamiento jurídico prevé algunas restricciones en guarda del interés general. Por ello, en la medida en que puedan lesionarse otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos, el legislador está facultado por la Carta Política para limitar su ejercicio”.

Como se observa, aún cuando el derecho a escoger y elegir libremente profesión u oficio es fundamental, el mismo no es absoluto y por el contrario puede ser objeto de limitaciones. En este sentido, desde sus primeras sentencias la jurisprudencia ha sido enfática en advertir que “estas limitaciones encuentran su razón de ser en la protección de los derechos de terceros y en general, en la tutela del interés general, garantizados en todo el ordenamiento jurídico y, en especial, en los artículos 1º y 2º de la Constitución Colombiana”5.

3.3.- De otra parte, debe precisarse que la potestad del Legislador para regular el derecho a escoger profesión u oficio e imponer restricciones a su ejercicio, no es arbitraria ni caprichosa sino que está sujeta al respecto de los demás derechos, principios y valores que subyacen en la Carta Política. Esto significa que así como existe un ámbito externo susceptible de amplia injerencia estatal, existe también un núcleo interno donde está vedada cualquier intervención legal. Así, en diversas oportunidades esta Corporación ha explicado que el artículo 26 de la Carta comprende dos dimensiones que reducen o amplían la esfera de intervención del Estado y de los particulares: de un lado, el derecho a elegir en forma libre y completamente autónoma una profesión u oficio; de otro, el derecho a ejercer dicha actividad:

“El primero es un acto de voluntariedad, prácticamente inmune a la injerencia estatal o particular, cuyo límite es la elección entre lo legalmente factible, mientras que el ejercicio de la libertad profesional es una faceta susceptible de mayor restricción, como quiera que involucra al individuo en la esfera de los derechos de los demás y el interés social, por lo que incluso puede estar sometido a la realización de servicios sociales obligatorios”6.

En la misma dirección, en la Sentencia C-505 de 2001, cuando la Corte encontró viable

exigir título profesional para el ejercicio de la biología<sup>7</sup>, precisó al respecto:

“En tanto derecho fundamental que es, el derecho a escoger libremente profesión u oficio goza de una garantía constitucional que opera en dos direcciones: la primera, proyectada hacia la sociedad -es decir, que delimita las fronteras del derecho-, adscribe de manera exclusiva al legislador, de un lado, la competencia para regular los requisitos que deben cumplir los aspirantes a ejercer actividades que requieran capacitación técnica o científica si es su deseo obtener el título correspondiente, así como las condiciones en que el ejercicio de la misma puede ser sometido a inspección y vigilancia por las autoridades competentes. La segunda, de orden interno, se dirige expresamente a proteger el núcleo esencial del derecho a la escogencia, de tal manera que no puede el legislador, sin lesionarlo, restringir, limitar o cancelar ese ámbito de inmunidad en el que no es posible injerencia alguna.<sup>8</sup>

Mientras la segunda de las garantías -la interna- es absoluta, es decir, opera igualmente para las profesiones y los oficios, la primera sólo se predica de las profesiones y de las ocupaciones, artes u oficios que requieran formación académica e impliquen un riesgo social. La Constitución actual emplea en este punto criterios de diferenciación relativos al riesgo a que queda expuesto el conglomerado social como consecuencia del ejercicio de una determinada actividad -sea a nivel profesional, técnico o empírico-, antes que al mayor o menor grado de escolaridad requerido para ejercerlas, cual era la pauta escogida por la Constitución Nacional de 1886 (C-606/92)

No obstante lo dicho, tal como en general sucede cuando se trata de la restricción de un derecho fundamental, la potestad reguladora del legislador para introducir exigencias, requisitos y limitaciones a las profesiones y los oficios no es absoluta, y en cambio debe estar cimentada en profundas razones de orden y seguridad sociales.

(...)

Los recortes que el legislador está autorizado para imponer al ejercicio de determinada profesión u oficio, se hallan principalmente justificados en el hecho de que no existen en el ordenamiento jurídico, derechos subjetivos de naturaleza absoluta”.  
(Resaltado fuera de texto).

3.4.- Ahora bien, para determinar cuándo la restricción de este derecho es constitucionalmente válida, la jurisprudencia ha recurrido al examen a partir de la proporcionalidad. Esta es una herramienta de análisis metodológico que permite identificar si una medida encuentra justificación objetiva y razonable. Por ejemplo, en la Sentencia C-226 de 1994, al examinar la ley que reglamenta la profesión de bacteriología, la Corte encontró que la exclusión de todo profesional diferente al bacteriólogo para la dirección de laboratorios carecía de fundamento constitucional, por cuanto existen otros profesionales igualmente capacitados para realizar dichas labores. La decisión tuvo como base el examen a partir de la proporcionalidad de la medida, donde la Corte sostuvo lo siguiente:

“En ese orden de ideas, las fronteras que demarcan el derecho de ejercicio de una profesión son el respeto por los derechos ajenos y la protección de los riesgos sociales. Esto explica que la Constitución autorice formas de regulación de las profesiones y de ciertos oficios como reconocimiento de la necesaria formación académica y riesgo de carácter social de estas actividades. Pero el legislador no puede regular de manera arbitraria las profesiones y oficios. En efecto, tales regulaciones sólo son legítimas constitucionalmente si se fundamentan de manera razonable en el control de un riesgo social, y no se traducen en una restricción desproporcionada o inequitativa del libre ejercicio de las actividades profesionales o laborales”. (Resaltado fuera de texto).

En la Sentencia C-031 de 1999 la Corte declaró inexecutable la Ley 9ª de 1984, reglamentaria de la profesión de Secretariado, por cuanto imponía una limitación desmedida al ejercicio de una actividad que, sin desconocer su importancia, no involucraba riesgo social. En sus consideraciones generales dijo al respecto:

“En este orden de ideas, el Legislador no es totalmente libre para regular las profesiones y oficios, pues no puede imponer adscripciones forzosas a una dedicación ni puede cerrar arbitrariamente el acceso a la profesión u oficio deseado. Esto significa que las limitaciones al ejercicio profesional deben perseguir un objetivo válido constitucionalmente y la restricción debe ser adecuada, necesaria y proporcional para alcanzar tal fin. Así las cosas, surge un interrogante: ¿cuáles son los parámetros que el Legislador debe tener en cuenta para que la regulación sea constitucionalmente legítima?. La jurisprudencia constitucional ha sido muy clara en señalar dos criterios. En primer lugar, el

control estatal es válido constitucionalmente si busca garantizar una solvencia profesional suficiente para evitar daños importantes a terceros, esto es, si se fundamenta razonablemente en el control de un riesgo social. De otro lado, el Congreso no está autorizado para anular el núcleo esencial del derecho, en consecuencia no puede exigir requisitos que vulneren el principio de igualdad ni restrinjan más allá de lo estrictamente necesario el acceso a un puesto de trabajo o que impongan condiciones exageradas o poco razonables para la adquisición del título de idoneidad<sup>9</sup>. En síntesis, la obligación de exigir autorización para ejercer un oficio depende de la implicación social de aquel, pues la reglamentación excesiva de una actividad puede conducir a la transgresión del núcleo esencial del derecho a ejercer un oficio y a la negación de derechos que le son inherentes". (Resaltado fuera de texto).

Por su parte, en la Sentencia C-064 de 2002 la Corte declaró fundada una objeción presidencial a una norma de un proyecto de ley que reglamentaba la profesión de instrumentador quirúrgico, luego de constatar que otros profesionales de la salud con formación equivalente o superior también podían manejar idóneamente instrumentos en salas de cirugía o equipos de salud de alta tecnología. Este Tribunal insistió en que las restricciones a la libertad de escoger profesión u oficio deben ajustarse a los postulados de igualdad y libertad, además de ser razonables y proporcionadas:

"Esta Corte ha tenido la oportunidad de pronunciarse en numerosas oportunidades sobre la facultad que tiene el Congreso de exigir títulos de idoneidad para el desarrollo de ciertas actividades (C art. 26)<sup>10</sup>, y ha establecido que en las profesiones, la regla general es la inspección y vigilancia por parte de las autoridades competentes. Esta Corporación ha precisado además que, las regulaciones que se profieran en ejercicio de tales facultades no pueden ser arbitrarias ni injustas, y deben ajustarse a los postulados de igualdad y libertad, por lo que deben ser razonables y proporcionadas". (Resaltado fuera de texto).

En la Sentencia C-670 de 2002 la Corte declaró inexecutable la expresión "titulado" del artículo 56 de la Ley 675 de 2001. De esta manera, avaló que tanto los contadores "titulados" como los "autorizados" puedan ejercer como revisores fiscales en los conjuntos de uso comercial o mixto. Sobre la regulación de las profesiones, esta Corporación señaló:

“En conclusión, la regulación de las profesiones se encuentra demarcada por el derecho a ejercerlas y el respeto por los derechos ajenos y la protección de los riesgos sociales. Así, tal regulación sólo es legítima constitucionalmente si se fundamenta de manera razonable en el control de un riesgo social, y no se traduce en una restricción desproporcionada o inequitativa del libre ejercicio de las actividades profesionales o laborales”. (Resaltado fuera de texto).

Otra decisión relevante en la materia es la Sentencia T-457 de 2003. La Corte concluyó que la no autorización del retiro del servicio de los miembros de las Fuerzas Militares, por motivos de seguridad nacional o razones especiales del servicio, durante un término superior a dos años, conllevaba una restricción desproporcionada de los derechos a escoger profesión u oficio y al libre desarrollo de la personalidad. Dijo entonces:

“La libertad de escoger profesión u oficio se ve garantizada en la medida en que no se puede prohibir que una persona ejerza una actividad laboral lícita, y el individuo no puede ser obligado a permanecer en el ejercicio de un trabajo que no desea. No obstante, éste, como todos los derechos, no es absoluto. La decisión individual puede tener límites por la trascendencia colectiva o general que puede conllevar el ejercicio de determinadas labores, en especial si se trata de una actividad en la que se desarrollen fines del Estado. Sin embargo, tales limitaciones, dentro de un marco constitucional, deben ser razonables y proporcionales”. (Resaltado fuera de texto).

En suma, una restricción legislativa a la libertad de escoger y ejercer profesión u oficio sólo será constitucionalmente válida si se ajusta a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

4.- Las inhabilidades para acceder a cargos, desempeñar funciones o ejercer ciertas actividades

4.1.- Una inhabilidad no es otra cosa que el impedimento para acceder o ejercer determinada profesión, empleo u oficio, debido a condiciones fácticas o jurídicas que acompañan a una persona. La Corte las ha considerado “hechos o circunstancias antecedentes, predicables de quien aspira a un empleo que, si se configuran en su caso en los términos de la respectiva norma, lo excluyen previamente y le impiden ser elegido o nombrado”<sup>11</sup>. También se ha referido a ellas como “la falta de aptitud o

la carencia de una cualidad, calidad o requisito del sujeto que lo incapacita para poder ser parte en una relación contractual”<sup>12</sup>.

4.2.- Esta Corporación ya ha tenido ocasión de explicar que el ordenamiento jurídico consagra dos tipos de inhabilidades, cuyo sentido cambia dependiendo de cuál sea el bien jurídico protegido o la finalidad de la medida. Al respecto, en la Sentencia C-780 de 2001 aclaró que si bien es cierto que algunas inhabilidades están asociadas a la potestad sancionatoria del Estado, también lo es que otras no tienen esa carga negativa en la medida en que se relacionan con la protección de bienes y principios constitucionales diferentes. Teniendo en cuenta la relevancia de dicho pronunciamiento para el asunto que ahora es objeto de examen, es preciso hacer referencia in extenso a las distinciones que sobre el particular hizo la Corte:

“El régimen jurídico establece dos tipos de inhabilidades en consideración al bien jurídico protegido o a la finalidad de la limitación.

En uno de los grupos están las inhabilidades relacionadas directamente con la potestad sancionadora del Estado, la cual se desenvuelve en los ámbitos penal, disciplinario, contravencional, correccional y de punición por indignidad política. Según lo ha señalado esta Corporación, a través de la potestad sancionadora el Estado cumple diferentes finalidades de interés general. Así, por medio del derecho penal, que no es más que una de las especies del derecho sancionador, el Estado protege bienes jurídicos fundamentales para la convivencia ciudadana y la garantía de los derechos de la persona. Pero igualmente el Estado ejerce una potestad disciplinaria sobre sus propios servidores con el fin de asegurar la moralidad y eficiencia de la función pública. También puede el Estado imponer sanciones en ejercicio del poder de policía o de la intervención y control de las profesiones, con el fin de prevenir riesgos sociales” (C-597 de 1996).

(...)

El segundo grupo contiene las inhabilidades relacionadas con la protección de principios, derechos y valores constitucionales, sin establecer vínculos con la comisión de faltas ni con la imposición de sanciones. Su finalidad es la protección de preceptos como la lealtad empresarial, la moralidad, la imparcialidad, la eficacia, la

transparencia, el interés general o el sigilo profesional, entre otros fundamentos. Es este sentido, las prohibiciones e inhabilidades corresponden a modalidades diferentes de protección del interés general y no se identifican ni asimilan a las sanciones que se imponen por la comisión de delitos o de faltas administrativas.

Desde este punto de vista la inhabilidad no constituye una pena ni una sanción; de lo contrario, carecerían de legitimidad límites consagrados en la propia Constitución Política. Por ejemplo, cuando el artículo 126 de la Carta Política señala que los servidores públicos no podrán nombrar empleados a personas con las cuales tengan parentesco hasta el cuarto grado de consaguinidad, segundo de afinidad, primero civil o con quien estén ligados por matrimonio o unión permanente, no consagra falta ni impone sanción alguna; por lo tanto no vulnera los derechos de defensa, debido proceso, igualdad y trabajo ni el principio de proporcionalidad de la pena que le asiste a los parientes de las autoridades administrativas. Lo que busca la norma en este caso es evitar, entre otros efectos, el uso de la potestad nominadora a favor de los allegados, y la preservación de principios como la igualdad, la transparencia o la moralidad, lo cual está muy distante de entender la señalada prohibición como una sanción impuesta por la Constitución a los familiares del servidor público. En el mismo sentido las inhabilidades e incompatibilidades para contratar con el Estado no constituyen sanción penal ni administrativa para los participantes o interesados en un proceso licitatorio (C-489 de 1998).

Por consiguiente, resultan diferenciables las sanciones administrativas de las prohibiciones e inhabilidades, en tanto no toda inhabilidad tiene carácter sancionatorio, al existir prohibiciones e inhabilidades que tutelan de diferente manera bienes, principios o valores constitucionales, sin que representen en sí mismas la concreción de una sanción ni de una pena". (Resaltado fuera de texto).

4.3.- Aún cuando generalmente se asocian con la limitación al ejercicio de la función pública, bajo la idea de que "tienen como objetivo primordial lograr la moralización, idoneidad, probidad, imparcialidad y eficacia de quienes van a ingresar o ya están desempeñando empleos públicos"<sup>13</sup>, lo cierto es que las inhabilidades se proyectan en una dimensión más amplia que comprende la restricción de otros derechos como la libertad de ejercer profesión u oficio, el derecho al trabajo o la libertad

de empresa<sup>14</sup>. Así, aún cuando el Legislador tiene amplio margen de configuración normativa para establecer inhabilidades que restrinjan la posibilidad de acceder a cargos públicos o limiten el ejercicio de otros derechos, tal facultad sólo puede cumplirse dentro del marco del respeto a los lineamientos trazados por la Constitución Política<sup>15</sup>. Precisamente por ello la Corte ha advertido que las regulaciones legislativas en torno a las inhabilidades también están sujetas a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad antes mencionados:

“Dado que las inhabilidades restringen los derechos fundamentales señalados, su regulación debe adecuarse a un estricto criterio de razonabilidad y proporcionalidad, pues si bien el legislador goza de cierta discrecionalidad para consagrarlas, esa facultad de configuración normativa no es absoluta, puesto que no pueden limitar injustificada ni excesivamente los referidos derechos”<sup>16</sup>. (Resaltado fuera de texto).

A manera de ejemplo, en la Sentencia C-076 de 2006 se analizó la constitucionalidad de una norma prevista en el Decreto Ley 960 de 1970, que impedía a las personas ciegas, sordas o mudas ejercer como notarios. La Corte concluyó que en las circunstancias actuales no es posible que las personas con ceguera puedan cumplir directamente y con entera confianza las funciones notariales, por lo que declaró exequible esa inhabilidad. Sin embargo, no encontró una justificación objetiva y razonable para impedir que quienes tienen limitaciones de habla (mudos) puedan ejercer dicha actividad, como tampoco para quienes ven afectada su función auditiva (sordos), ante lo cual retiró del ordenamiento esas dos inhabilidades. Para llegar a esa conclusión la Corte abordó un análisis que tuvo como eje el principio de proporcionalidad, sobre el que precisó lo siguiente:

“En efecto, la Corte reiteradamente ha señalado que aquellas medidas que limitan o restringen los derechos de una persona o de un colectivo de personas de acceder a un puesto de trabajo; escoger profesión u oficio; o competir en igualdad de condiciones para acceder a un cargo o función pública, deben fundarse en argumentos objetivos y razonables. En particular, la norma de que se trate debe perseguir un fin valioso y ser útil, necesaria y estrictamente proporcionada respecto de dicho fin (C-606/92 y C-670/02). Una de las reglas que se derivan de lo anterior es aquella según la cual una restricción o

inhabilidad para el ejercicio de un cargo debe cobijar exclusivamente a las personas o grupos de personas que efectivamente no pueden cumplir con las tareas esenciales de dicho cargo. Si el colectivo excluido se encuentra integrado, adicionalmente, por personas aptas cuya exclusión no tiene justificación razonable alguna, la norma deberá, en principio, ser declarada inconstitucional<sup>17</sup>". (Resaltado fuera de texto).

Significa lo anterior que la inhabilidad, entendida como restricción a la de los derechos a escoger libremente profesión u oficio, al trabajo y a la libertad de empresa, debe perseguir un fin constitucionalmente legítimo, ser adecuada para alcanzar dicho objetivo, no reflejarse como una medida innecesaria y respetar criterios de proporcionalidad en sentido estricto, de manera que se reporte un beneficio constitucionalmente mayor en comparación con el sacrificio de otros derechos y principios<sup>18</sup>. Naturalmente ello exige un análisis caso a caso, teniendo en cuenta el alcance de la medida, su intensidad, los sujetos afectados y el ámbito de aplicación, entre otros factores.

## 5.- La profesión contable y la revisoría fiscal en Colombia

Antes de analizar la constitucionalidad de la inhabilidad prevista para quienes han ejercido como revisores fiscales, la Corte estima oportuno exponer algunas consideraciones en cuanto a la profesión contable y particularmente el alcance e implicaciones de la revisoría fiscal.

5.1.- La contaduría pública ha sido reconocida como una profesión encaminada a la preservación del interés público, en cuanto tiene que ver con la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información que al respecto suministran los particulares<sup>19</sup>. Para el caso colombiano, la Ley 145 de 1960, modificada por la Ley 43 de 1990, regula el ejercicio de la profesión y las actividades de la ciencia contable, entendidas como "aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría" y las demás relacionadas con dicha actividad, como la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares<sup>20</sup>. En la misma dirección, el artículo 35 de

la Ley 43 de 1990 señala el fundamento de dicha actividad<sup>21</sup>.

La Corte se ha referido a la relevancia de la actividad contable en los siguientes términos:

“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”<sup>22</sup>.

Como se observa, la contaduría pública involucra un riesgo social significativo debido a su trascendencia e impacto, en especial cuando se trata de dar fe de la veracidad de ciertos hechos. Por esta circunstancia el Legislador la ha catalogado como una profesión y la ha regulado con especial rigor tanto en lo relacionado con las funciones como las responsabilidades atribuidas, lo que en términos generales ha sido avalado por la jurisprudencia constitucional<sup>23</sup>.

5.2.- Uno de los ámbitos donde se proyecta con mayor relevancia la actividad contable es la revisoría fiscal, considerada como una institución de orden público cuyo propósito es controlar la administración de una empresa y proteger tanto a los accionistas como a sus acreedores, al Estado y a la sociedad en general.

El cargo de revisor fiscal sólo puede ser desempeñado por contadores públicos autorizados conforme lo establece la ley<sup>24</sup>, y sus principales actividades se encuentran reguladas en el código de comercio y el estatuto tributario, en concordancia con la Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión de contaduría. El artículo 207 del Código de Comercio señala las funciones básicas del revisor fiscal, particularmente en lo que tiene que ver con los estados financieros de la sociedad, balances y demás eventos contables de una empresa. Dice la norma:

“Artículo 207.- Funciones del Revisor Fiscal. Son funciones del revisor fiscal:

- 1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;
- 2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;
- 3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;
- 4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;
- 5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;
- 6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
- 7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;
- 8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y
- 9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

PARÁGRAFO. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea

general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos”.

El ordenamiento consagra funciones adicionales a los revisores fiscales, como convocar a junta de socios o a la asamblea en casos excepcionales (art. 182, 225 y 422 C.Co.), impugnar decisiones de la asamblea o junta de socios contrarias a la ley o los estatutos, (art. 192 C.Co.), ejercer acción indemnizatoria contra administradores de la sociedad (art. 193 C.Co.), oponerse a los actos que no tiendan a la liquidación de la sociedad una vez disuelta (art. 222 C.Co.), informar a la Superintendencia de Sociedades sobre la suscripción de acciones (art. 392 C.Co.) e informar de la existencia de irregularidades de sociedades domiciliadas en el exterior (art. 489 C.Co.), entre otras.

5.3.- Por su naturaleza, la revisoría fiscal se enmarca dentro de los procesos de control y supervisión interna de las empresas, de manera que quien la ejerce no representa ni a los socios ni a la sociedad como tal, sino que sus funciones se proyectan en una dimensión mucho más amplia. Al respecto, en la Sentencia C-780 de 2001, reiterada en la Sentencia C-621 de 2003, esta Corporación explicó lo siguiente:

“4.- La revisoría fiscal participa en el cumplimiento de las funciones y fines del Estado, razón por la cual se le impone el ejercicio de una labor eficaz, permanente, integral, independiente, oportuna y objetiva, con el fin de garantizar e incentivar la inversión, el ahorro, el crédito y, en general, la promoción del desarrollo económico.

Su actuación no se limita a dar seguridad a los propietarios de las empresas acerca del cumplimiento de las normas legales y estatutarias por parte de la administración y de la conservación de los bienes de la sociedad (art. 207 C.Co). Le corresponde también la protección de los intereses de terceros, representados en la confianza y la certeza sobre el respaldo y el manejo del crédito y del ahorro por parte de la entidad financiera.

5.- El Estado juega un papel activo en la protección del ahorro del público y el revisor fiscal constituye un pilar fundamental para atender dicho compromiso. Este aspecto estuvo presente en el trámite legislativo de la ley 510, por la cual se actualiza el régimen jurídico del sector: (...)

6.- La revisoría fiscal representa también un sello de garantía de la gestión eficiente y transparente del administrador; además, participa en la protección y estabilidad del sistema económico y en la generación de confianza en el manejo de los recursos provenientes del ahorro privado.

Esta institución constituye además el medio para ejercer la función pública de inspección y vigilancia de la actividad económica a cargo del Estado y, en este caso en particular, de las sociedades del sector financiero. En nombre del Estado, el revisor fiscal tiene el encargo de velar por el cumplimiento de las leyes y de los estatutos de las empresas. Su actividad gira esencialmente en torno a los dictámenes sobre los estados financieros de las empresas y el resultado de las operaciones en cada período. Para el cumplimiento eficiente de las funciones a su cargo está facultado para solicitar y obtener todos los actos, libros, documentos y valores de las empresas, cuya información debe estar a su alcance, circunstancia que le exige, a la vez que le permite, estar al tanto de la actividad empresarial". (Resaltado fuera de texto).

5.4.- Concordante con lo anterior, la naturaleza de las funciones asignadas al revisor fiscal exige la atribución de deberes especiales. En este sentido, por ejemplo, en la Sentencia C-062 de 1998 la Corte declaró exequible la norma que impone a los revisores fiscales la obligación de informar a las autoridades sobre cualquier irregularidad que pueda dar lugar a la suspensión o funcionamiento de una sociedad con domicilio en el exterior<sup>25</sup> y desestimó la violación del secreto profesional; todo ello, precisamente, en virtud de las funciones propias del revisor fiscal. Dijo entonces:

"Al repasar las funciones del revisor fiscal puede advertirse que su labor no se agota en la simple asesoría o conservación de expectativas privadas. La suya es una tarea que involucra intereses que van más allá de la iniciativa particular y atañe, por tanto, a la estabilidad económica y social de la comunidad. Es pues natural que de tan importante papel se desprendan aun más importantes deberes, propios sí de todo ciudadano, pero que en cabeza de los revisores de la actividad social adquieren trascendencia impar. (...) No se trata entonces de una carga accesoria o secundaria, eventualmente exigible a algunos agentes, sino de la renovación del compromiso colectivo de la comunidad de cooperar efectiva y realmente con el Estado y contribuir a la eficacia de las garantías reconocidas por el derecho.

(...)

En síntesis: una cosa es el contador que ejerce su profesión como tal, amparado (y obligado) sin duda, por el secreto profesional y otra, muy diferente, el revisor fiscal que ejerce funciones contraloras que implican el deber de denunciar conductas ilícitas o irregulares, del cual deber no puede relevarlo el hecho de que para cumplirlas cabalmente deba ser un profesional de la contabilidad". (Resaltado fuera de texto).

5.5.- Ahora bien, el otorgamiento de nuevos deberes conlleva necesariamente la atribución de responsabilidades en diferentes ámbitos. Es así como el revisor fiscal es responsable civilmente por los perjuicios ocasionados a la sociedad, a los socios o a terceros, derivados de dolo o negligencia en el cumplimiento de sus funciones<sup>26</sup>; puede ser objeto de sanciones administrativas<sup>27</sup>; también de sanciones disciplinarias como amonestación, multa, suspensión o cancelación de la inscripción en caso de incumplimiento a sus deberes como contador público<sup>28</sup>. Además, para efecto de las sanciones penales, el parágrafo del artículo 10º de la Ley 43 de 1990 asimila los contadores a funcionarios públicos cuando otorguen fe pública en materia contable, norma declarada exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-530 de 2000.

Con estos elementos de juicio y aclaraciones sobre la contaduría y la revisoría fiscal, la Sala procede al examen concreto de la norma parcialmente acusada.

## 6.- Constitucionalidad de la expresión demandada

6.1.- El artículo 48 de la Ley 43 de 1990 señala que el contador público que ha actuado como revisor fiscal de una persona natural o jurídica, no podrá prestar a la misma sus servicios profesionales como asesor, empleado o contratista durante un (1) año contado a partir de su retiro del cargo<sup>29</sup>.

A juicio del demandante, apoyado por un interviniente, esta prohibición conlleva una restricción desproporcionada de sus derechos al trabajo (art. 25 CP), a la libertad de escoger profesión u oficio (art. 26 CP) y a la libertad de empresa (art. 333 CP). En sus palabras, cuando la vinculación del revisor fiscal cesa, deja de involucrar un riesgo para los intereses de la sociedad, de manera que la medida "representa una prohibición

excesiva frente a aquellas empresas del sector privado tanto nacional como internacional, puesto que sin existir una seria o estricta razón para la misma, se interfiere su autonomía al limitarles su libertad para escoger o contratar el personal más idóneo que represente sus intereses o desarrolle su actividad económica”.

6.2.- Lo primero que la Corte observa es que la norma parcialmente acusada consagra una inhabilidad para los contadores que se han desempeñado como revisores fiscales. Dicha inhabilidad en realidad sí conlleva una limitación de los derechos al trabajo, a la libertad de una profesión y a la libertad de empresa, puesto que prohíbe al contador público entablar relaciones laborales o contractuales con las empresas o personas naturales que han auditado durante el año anterior.

Sin embargo, esto no significa que la inhabilidad sea inconstitucional per se, pues como fue explicado ningún derecho es absoluto y por el contrario puede ser objeto de limitaciones y delimitaciones normativas. Lo que debe examinar la Corte es si la medida es constitucionalmente válida, es decir, si representa una restricción razonable y justificada. Para ello, de acuerdo con la metodología trazada en casos similares -a la que se hizo referencia anteriormente<sup>30</sup>-, será preciso analizar: (i) si la medida tiene un fin constitucionalmente legítimo, (ii) si es adecuada para alcanza dicho objetivo, (iii) si no se refleja como innecesaria y (iv) si supera un juicio de proporcionalidad en sentido estricto.

Recuérdese, por ejemplo, que en la Sentencia C-780 de 2001, al examinar una inhabilidad consagrada en el estatuto orgánico del sistema financiero para los revisores fiscales, la Corte insistió en la relevancia del análisis a partir del principio de proporcionalidad. Dijo entonces:

“Corresponde ahora determinar si la norma demandada es necesaria, razonable y proporcionada para la protección de principios y valores como la transparencia, la eficacia o el interés general en los procesos de constitución de las entidades financieras que han sido objeto de toma de posesión con fines de liquidación por parte de la Superintendencia Bancaria.

La Corte hará uso de los elementos del juicio de proporcionalidad para determinar la vulneración del principio de igualdad y la existencia de la diferencia de trato de los

revisores fiscales señalada en la demanda (...).”.

6.3.- Como punto de partida la Corte tendrá en cuenta que el Legislador dispone en principio de un amplio margen de configuración normativa, por cuanto la profesión contable en general y la revisoría fiscal en particular involucran un significativo riesgo social, la inhabilidad no se basa en categorías sospechosas de discriminación (como la raza, el sexo o la condición religiosa) y la medida no afecta un grupo considerado como sujeto de especial protección constitucional (menores, discapacitados, etc.).

6.4.- Legitimidad de los fines. En cuanto hace referencia a los objetivos de la norma, la Sala considera que la inhabilidad a los revisores fiscales obedece a fines no sólo legítimos sino constitucionalmente valiosos, relacionados con la protección de la confianza pública, la moralidad, la transparencia en el control y vigilancia de la actividad contable de una empresa, y en últimas la necesidad de asegurar la autonomía e independencia del revisor fiscal desde la óptica de la protección al interés público y el riesgo que se deriva de esa actividad.

En el marco regulatorio del control contable antes descrito, quiso el Legislador revestir al revisor fiscal de cotas mínimas de autonomía e independencia frente a los administradores de la sociedad, dentro del respeto a la libertad de empresa y a la autonomía de la voluntad societaria, por supuesto sin perder de vista las deficiencias y limitaciones propias de ese esquema de control contable. Así, como su actividad se relaciona con la vigilancia permanente de la actividad societaria con miras a proteger la estabilidad económica y los intereses públicos en general, es imperioso que quien la ejerce lo haga siempre bajo principios de autonomía e independencia que aseguren objetividad e imparcialidad frente a la empresa o sociedad objeto de auditoría. Para ello, el artículo 7º de la Ley 43 de 1990, que consagra las normas de auditoría generalmente aceptadas relacionadas con las cualidades profesionales del Contador Público, señala expresamente que éste “debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios”.

De acuerdo con lo anterior, la inhabilidad prevista en la norma se refleja como una medida encaminada a asegurar la plena autonomía e independencia del revisor fiscal frente a la sociedad auditada. Con ello se busca, entiende la Sala, evitar la tensión o

coexistencia de intereses públicos y privados en el cumplimiento de la vigilancia fiscal, lo que naturalmente se ajusta a los requerimientos para el ejercicio de actividades que involucran riesgo social (art. 26 CP), así como a los límites del bien común propios de la libertad de empresa (art. 333 CP).

Por lo demás, la jurisprudencia de esta Corporación ya ha reconocido la importancia de asegurar al revisor fiscal la suficiente autonomía e independencia a efecto de permitirle cumplir con transparencia y objetividad sus tareas<sup>31</sup>. Así, por ejemplo, ha considerado razonable que el revisor fiscal no haga parte de la planta de personal de una empresa, “dada la naturaleza de la función que cumple (...) y la independencia que debe garantizársele para el efecto”<sup>32</sup>.

6.5. Idoneidad de la medida. Desde esta perspectiva la Corte advierte que la inhabilidad también satisface el requisito de adecuación, por cuanto la restricción para crear vínculos laborales con una empresa durante el año siguiente al retiro del cargo asegura que el revisor fiscal no persiga fines ajenos al riguroso cumplimiento de sus deberes. En otras palabras, por esta vía se atemperan los peligros de ceder a presiones indebidas para flexibilizar el control contable u omitir ciertas diligencias, en especial cuando una empresa pueda presentar deficiencias que exijan controles específicos o incluso denuncia ante las autoridades públicas.

En este punto es preciso tener en cuenta que el revisor fiscal debe impartir órdenes y procurar que se tomen medidas de transparencia, conservación y seguridad contable, de manera que su actividad se proyecta en el tiempo incluso con posterioridad a su dejación formal del cargo. En esa medida, como bien lo señala uno de los intervinientes, los principios de objetividad, independencia e integridad se ven afectados si quien imparte una instrucción es también el encargado de cumplirla. Adicionalmente, la inhabilidad se proyecta a favor de los intereses de la empresa y de sus socios, frustrando eventuales presiones ilegítimas del revisor fiscal, que en últimas terminan por afectar la solidez contable y financiera de la misma.

6.6.- Requisito de necesidad. Dado que en este ámbito el Legislador tiene una amplia facultad de configuración, la medida bajo examen es una de las múltiples alternativas de regulación y no se refleja como manifiestamente innecesaria. Por el contrario la

inhabilidad es relevante en virtud del conocimiento que sobre las finanzas empresariales tiene el revisor fiscal, en tanto “le permite adentrarse en la estructura de sus pasivos y activos y en sus operaciones”<sup>33</sup>. Sobre el particular, en la Sentencia C-538 de 1997, al analizar y declarar exequible la obligación que tiene el revisor fiscal de suministrar la información contable requerida por las autoridades, la Corte precisó que su rol no se circunscribe a los intereses de la empresa:

“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”. (Resaltado fuera de texto).

Adicionalmente la inhabilidad bajo estudio no constituye una sanción, ni puede ser interpretada como el desconocimiento del principio de buena fe, sino que representa más bien una suerte de cautela para el revisor fiscal. En efecto, aún cuando es claro que existen diferentes tipos y grados de responsabilidad derivadas del ejercicio de la actividad contable, lo cierto es que ello no es incompatible con la facultad de adoptar medidas preventivas como la aquí estudiada, precisamente como una forma de atenuar las probabilidades de actos indebidos y la consecuente imposición de sanciones de diverso orden.

6.7.- Proporcionalidad en sentido estricto. Por último, la Corte considera que la medida no conlleva una limitación desproporcionada de los derechos al trabajo, a la libertad de ejercer profesión u oficio, ni a la libertad de empresa, lo que se explica por varias razones.

En primer lugar, porque la inhabilidad está restringida únicamente para establecer vínculos con las empresas respecto de las cuales se ha ejercido revisoría fiscal en el último

año; es decir, está circunscrita a un segmento de personas naturales o jurídicas reducido, quedando abierta la posibilidad de desempeñar la actividad contable en una amplia gama de escenarios públicos y privados, en diferentes facetas de la profesión.

En segundo lugar, porque en todo caso la inhabilidad consagrada en la norma es transitoria y por un lapso de tiempo relativamente corto (1 año), lo cual excluye que sea una afectación intensa.

Finalmente, conviene recordar que en la Sentencia C-893 de 2003 la Corte analizó una norma con un alto grado de similitud prevista para los servidores públicos. Por encontrar que la prohibición allí prevista estaba plenamente justificada, la Corte declaró la constitucionalidad condicionada de la norma del código disciplinario único que prohíbe a los servidores públicos “prestar, a título particular, servicios de asistencia, representación o asesoría en asuntos relacionados con las funciones propias del cargo, hasta por un término de un año después de la dejación del cargo o permitir que ello ocurra”<sup>34</sup>. Dijo entonces:

“4.6. De acuerdo con lo anterior, la Corte considera que en efecto las inhabilidades, incompatibilidades y prohibiciones impuestas al servidor público, extendiéndolas en el tiempo, a quienes hayan dejado de pertenecer a la administración, tienen como finalidad impedir el ejercicio de influencias, bien para gestionar negocios o para obtener contratos amparados en la circunstancia de haberlos conocido o tramitado mientras se estuvo vinculado a la administración.

En ese orden de ideas, la adopción por el legislador de un régimen específico de incompatibilidades y el establecimiento de prohibiciones a los servidores públicos para que queden separados de manera nítida los intereses particulares y el ejercicio de las funciones públicas, resulta plenamente acorde con los principios que informan el Estado de Derecho, entre los cuales es de su esencia que la función pública se realice dándole eficacia a los principios que para ella señala el artículo 209 de la Constitución.

(...)

4.7.1. De entrada, ha de observarse por la Corporación que la prohibición que ahora ocupa la atención de la Corte, tiene un sólido fundamento constitucional con respecto a

aquellos asuntos concretos de los cuales el servidor público conoció en ejercicio de su cargo, pues pugna con las normas constitucionales que quien conoció de un asunto concreto en ejercicio de sus funciones, pudiera sin embargo luego de desvinculado actuar prestando sus servicios de asistencia, representación o asesoría sobre el mismo asunto y ante el organismo, corporación o entidad en la cual laboraba con anterioridad. Es legítimo pues, que el legislador establezca esta prohibición.

4.7.2. De la misma manera, encuentra la Corte ajustado a la Constitución que en guarda de la moralidad administrativa, de la igualdad ante la ley, de la imparcialidad y de la transparencia de la función pública, se extienda por un año la prohibición a quien fue servidor público de un organismo, entidad o corporación, de prestar servicios de asesoría, representación o asistencia ante su inmediato y anterior empleador.

4.7.3. Tampoco tendría explicación constitucionalmente válida, que se autorizara y se le diera legitimidad en nuestro ordenamiento jurídico a la prestación de servicios de asesoría, asistencia o representación por parte de servidores públicos que lo fueron dentro del año inmediatamente anterior, a quienes conforme a la ley se encuentran sujetos a la inspección, vigilancia, control o regulación de la entidad, corporación u organismo a la cual se estaba vinculado como servidor público, pues en tal caso, aparecerían seriamente comprometidos y lesionados, entre otros, los principios de la igualdad, la transparencia, y la imparcialidad de la función pública (...)."

En este orden de ideas, la Sala considera que la expresión acusada (i) persigue un fin legítimo, relacionado con la protección de los intereses públicos, la ética del contador y la confianza en su gestión; (ii) es adecuada para la consecución de dicho objetivo, por cuanto la prohibición transitoria de prestar servicios en una empresa atempera los riesgos de ejercicio indebido del cargo para obtener provecho personal derivado de la función de auditoría ejercida; (iii) no se refleja como innecesaria o manifiestamente arbitraria dentro del amplio margen de configuración del que dispone el legislador; y (iv) es proporcionada en sentido estricto, en tanto representa una limitación que además de ser transitoria, se predica únicamente respecto de las empresas en las que se ha cumplido la función de revisoría fiscal, sin cerrar el amplio espectro de posibilidades laborales en otras empresas.

## 7.- Conclusión

Las razones expuestas llevan a la Corte a concluir que la expresión “o de revisor fiscal”, del artículo 48 de la Ley 43 de 1990, no desconoce los derechos al trabajo, a la libertad de escoger profesión u oficio, ni a la libertad de empresa, sino que por el contrario constituye una medida razonable y proporcionada para el ejercicio de los mismos. En consecuencia, se declarará su exequibilidad por los cargos analizados en esta sentencia.

## VII. DECISIÓN

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

### RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la expresión “o de revisor fiscal”, del artículo 48 de la Ley 43 de 1990, únicamente por los cargos analizados en esta sentencia.

Cópiese, notifíquese, publíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

NILSON PINILLA PINILLA

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

Ausente en comisión

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

Ausente con permiso.

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

1 “Artículo 26. Toda persona es libre de escoger profesión u oficio. La ley podrá exigir títulos de idoneidad. Las autoridades competentes inspeccionarán y vigilarán el ejercicio de las profesiones. Las ocupaciones, artes y oficios que no exijan formación académica son de libre ejercicio, salvo aquellas que impliquen un riesgo social.// Las profesiones legalmente reconocidas pueden organizarse en colegios. La estructura interna y el funcionamiento de éstos deberán ser democráticos. La ley podrá asignarles funciones públicas y establecer los debidos controles”.

2 Corte Constitucional, Sentencia C-012 de 2000.

3 Corte Constitucional, Sentencia C-946 de 1999.

4 Corte Constitucional, Sentencias C-482 de 2002 y C-340 de 2006. Sobre este derecho también pueden consultarse, entre muchas otras, las Sentencias C-606 de 1992, C-177 de 1993, C-660 de 1997, C-031 de 1999, C-399 de 1999, C-694 de 1999, C-780 de 2001, C-670 de 2002, C-076 de 2006 y C-903 de 2008.

5 Corte Constitucional, Sentencia C-177 de 1993. También pueden consultarse, entre muchas otras, las Sentencias T-408 de 1992, T-610 de 1992, C-540 de 1993, C-377 de 1994, C-619 de 1996, C-505 de 2001 y C-1213 de 2001.

6 Corte Constitucional, Sentencia C-031 de 1999.

7 La Corte declaró exequible, frente al artículo 26 de la Constitución, la Ley 22 de 1984, por la que “se reconoce la Biología como una profesión, se reglamenta su ejercicio en el país y se dictan otras disposiciones”.

8 Cfr. Sentencia C-177/93. Ver también, Sentencia C-606 de 1992.

10 Ver, entre otras, las sentencias C-606 de 1992 y C-226 de 1994.

11 Corte Constitucional, Sentencias C-483 de 1998 y C-1212 de 2001.

12 Corte Constitucional, Sentencia C-489 de 1996.

13 Corte Constitucional, Sentencias C-558 de 1994 y C-903 de 2008.

14 Corte Constitucional, Sentencias C-1212 de 2001, C-987 de 2006.

15 Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 2006. Ver también la Sentencia C-1172 de 2005.

16 Corte Constitucional, Sentencia C-1212 de 2001.

17 Sobre el alcance del derecho a ejercer profesión u oficio pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-670 de 2002; C-694 de 1999; C-399 de 1999; C-031 de 1999; C-660 de 1997; C-177 de 1993; C-606 de 1992.

18 Cfr., entre muchas otras, las Sentencias C-537 de 1993, C-1212 de 2001, C-1172 de 2005 y C-987 de 2006.

19 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-297 de 1997, C-538 de 1997, C-062 de 1998, C-530 de 2000, C-780 de 2001, C-645 de 2002, C-670 de 2002, C-621 de 2003, T-395 de 2004 y C-559 de 2004.

20 Ley 43 de 1990, art. 2º.

21 “Artículo 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”.

22 Corte Constitucional, Sentencia C-538 de 1997.

23 Ha dicho la Corte: “De lo anteriormente expuesto se concluye que los contadores públicos tienen a su cargo el ejercicio de una función crucial para el interés general: la función de dar fe de la veracidad de ciertos hechos que repercuten en el desarrollo confiable y seguro de las relaciones comerciales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares frente al Estado. //Este nexo, que vincula la actividad de los contadores públicos con la confianza pública, permite establecer que el ejercicio de la contaduría conlleva algunos riesgos sociales. La certificación de los estados financieros y de los balances y demás acontecimientos contables de las empresas apareja una gran responsabilidad para los contadores públicos, que, utilizada de manera inadecuada, podría afectar la estabilidad del mercado o disminuir los niveles de confiabilidad y credibilidad de las empresas. // De otro lado, el reconocimiento de que a una potestad como la conferida a los contadores públicos va unida también una responsabilidad por el riesgo social implica que el ejercicio de esta profesión puede ser regulado por la ley. Ciertamente, tal como lo establece el primer inciso del artículo 26 de la Constitución Política, mientras la ley está facultada para exigir títulos de idoneidad, las autoridades competentes se hallan habilitadas para vigilar e inspeccionar el ejercicio de las profesiones. (Resaltado fuera de texto). Corte Constitucional, Sentencia C-645 de 2002.

24 Artículo 215 C. Co.

25 Artículo 489 del Código de Comercio: “Los revisores fiscales de las sociedades domiciliadas en el exterior se sujetarán, en lo pertinente, a las disposiciones de este código sobre los revisores fiscales de las sociedades domiciliadas en el país. // Estos revisores fiscales deberán, además, informar a la correspondiente superintendencia cualquier irregularidad de las que puedan ser causales de suspensión o de revocación del permiso de funcionamiento de tales sociedades”.

26 C. Co., art 211 y Ley 222 de 1995, art. 42.

27 C.Co, art, 216 y Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, art. 209.

28 Ley 43 de 1990, art. 23.

29 “Artículo 48.- El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como

asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo". (Se subraya la expresión acusada).

30 Ver fundamentos jurídicos 3.3. y 3.4 de esta Sentencia.

31 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-780 de 2001, C-621 de 2003 y C-559 de 2004, entre otras.

32 Corte Constitucional, Sentencia C-559 de 2004. La Corte declaró exequible el numeral 9º del artículo 9º del Decreto Ley 1750 de 2003, "por el cual se escinde el Instituto de Seguros Sociales y se crean unas Empresas Sociales del Estado", que excluía al revisor fiscal dentro de la planta de personal de las empresas sociales del Estado.

33 Corte Constitucional, Sentencia C-538 de 1997.

34 La Corte declaró exequible el numeral 22 del artículo 35 de la ley 734 de 2002, "en el entendido que la prohibición establecida en este numeral será indefinida en el tiempo respecto de los asuntos concretos de los cuales el servidor conoció en ejercicio de sus funciones; y que será de un (1) año en los demás casos, con respecto del organismo, entidad o corporación en la cual prestó sus servicios, y para la prestación de servicios de asistencia, representación o asesoría a quienes estuvieron sujetos a la inspección, vigilancia, control o regulación de la entidad, corporación u organismo al que se haya estado vinculado".