

Sentencia C-200/12

REVISOR FISCAL-Improcedencia de invocar el secreto profesional, en relación con actos de corrupción de los que conozca en ejercicio de las funciones que le son inherentes

SECRETO PROFESIONAL-Naturaleza

El artículo 74 de la Constitución señala en forma categórica que “El secreto profesional es inviolable”. La Real Academia de la Lengua define como secreto “lo que cuidadosamente se tiene reservado y oculto”, frente a lo segundo, se entiende como el “conocimiento que exclusivamente alguno posee de la virtud o propiedades de una cosa o de un procedimiento útil en medicina o en otra ciencia, arte u oficio.” Se tiene entonces que el secreto profesional responde a un deber de sigilo que nace en el momento que una persona acude a otra, como depositaria de sus infidencias, en razón de su profesión. El ejercicio de ciertas actividades profesionales implica el tener que saber y conocer parte de la vida privada, pública o comercial de una persona, que asumen la calidad de íntimos y que, no deben ser conocidos por terceros. En efecto, dichas revelaciones se realizan por cuanto son imprescindibles para que el profesional pueda dimensionar el problema y responder en forma apropiada a la expectativa de solución que se le pide. De lo anterior, surge un deber de lealtad frente a quien deposita su confianza. El secreto profesional fue protegido en Roma a través de la figura de “conmiso”, en virtud de la cual la obligación de secreto se imponía debido a la existencia de una convención anterior a la confidencia, lo cual hacía convertir el acto de confidencia y recepción en una especie de pacto. La otra forma era la “promiso”, que suponía que primero se entregaba la confidencia y luego, inmediatamente de recibida, nacía para el depositario, por el solo hecho de la confidencia, la obligación de no revelarla. En el Corpus Juris del Derecho Romano, Digesto, (Ley 25 de Test. XXII, V) se hace referencia a la obligación de no propagar secretos respecto de abogados, procuradores y escribanos. De igual manera, otros ordenamientos han establecido en forma expresa la protección al secreto profesional dentro de las garantías constitucionales. Así, por ejemplo, la Constitución Española consagra en su artículo 20 que todos los españoles tendrán derecho a “d) A comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión. La ley regulará el derecho a la cláusula de conciencia y al secreto profesional en el ejercicio de estas libertades.” En Colombia, otras disposiciones legales buscan también proteger el secreto profesional. En este sentido, el Código de Procedimiento Penal señala en el artículo 68 que no están obligados a la denuncia de un delito quien tenga conocimiento de la realización de una conducta punible, con ocasión del secreto profesional. De la misma manera, el artículo 385 dispone que no deben rendir testimonio aquellos que tienen noticia de los hechos en razón de su profesión.

SECRETO PROFESIONAL-Alcance

Los alcances de esta garantía constitucional también han sido estudiados por esta Corporación. En primer lugar, ha dicho la jurisprudencia que la garantía de la guarda del secreto profesional se constituye como una necesidad en las sociedades modernas. En efecto, el grado de desarrollo y la complejidad de las relaciones interpersonales e intergrupales, acentúa la división social del trabajo, y por tanto, cada uno de los miembros del conglomerado, que ejerce un oficio específico, requiere más del aporte de los otros, para la satisfacción de sus necesidades más apremiantes. Ello se traduce en la necesidad de confiar ciertos aspectos, incluso de la vida privada, a ciertos profesionales, que el propio ordenamiento señala, y por tanto, resulta imperiosa la confiabilidad en el manejo de dicha información. En segundo lugar, ha señalado la Corte que nos encontramos en presencia de un derecho-deber. En efecto, cuando una persona confía a un determinado profesional una información en razón de la función social que y a través de la cual se satisfacen variadas necesidades individuales, éste puede exigir que los datos no serán divulgados. Es decir, en el ámbito de la relación profesional, depositado el secreto o conocida la información o el dato por parte del profesional, el sujeto concernido adquiere el derecho a que se mantenga el sigilo y aquél derecho es oponible tanto frente al profesional como frente a las personas que conforman la audiencia excluida. Correlativamente, el profesional tiene frente al titular del dato o información confidencial, el deber de preservar el secreto, no sólo en razón del derecho de aquél que entrega información privada, sino también del interés objetivo y legítimo de generar un clima de confianza en el ejercicio de la profesión y asegurar la permanencia de los usuarios del sistema. En tercer lugar, la jurisprudencia ha señalado que la garantía del derecho profesional busca proteger otros derechos igualmente fundamentales, especialmente el de la intimidad, a la honra, al buen nombre, a la información, a la libertad etc, y por tanto, se constituye en una barrera protectora de la vida privada. La exigencia del deber profesional se hace más evidente en aquellas situaciones en donde la información a la que accede el profesional toca con las esferas más íntimas del individuo como en el caso de los médicos, los abogados y los sacerdotes. Ellos son depositarios de asuntos y actividades vinculados con el mundo referido a la intimidad de la persona. La confianza y la lealtad son valores que signan y presiden dichas relaciones interpersonales.

SECRETO PROFESIONAL-Implica la existencia de un derecho deber

La garantía del secreto profesional implica la existencia de un derecho-deber. Por una parte, la persona que divulga el secreto puede exigir que éste permanezca oculto. Por otro lado, 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 con grave detrimento de su dignidad y libertad interior podrían desvelarse públicamente. No obstante, el hecho de que sea inviolable, no implica que el legislador no pueda, como en todos los derechos, regular su ejercicio y resolver los conflictos que puedan presentarse con otras garantías, siempre y cuando estas limitaciones tengan un fin legítimo, proporcional y razonable.

SECRETO PROFESIONAL-Alcance en el caso de los contadores y revisores fiscales

PROFESION DE CONTADOR PUBLICO-Regulación/**PROFESION DE CONTADOR PUBLICO**-Relevancia de la función de dar fe pública

PROFESION DE CONTADOR PUBLICO-Principios que la rigen

El ejercicio de la profesión de contador se rige por los principios de integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observaciones de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética. (artículo 37). En virtud del principio de integridad “El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad en cualquier circunstancia (...). La objetividad “representa ante todo imparcialidad y actuación si perjuicios en todos los asuntos que le corresponden al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.” La independencia “En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiera incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.”. El de responsabilidad es definido como “principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente en todas y cada una de las normas de Ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable”. El principio de confidencialidad se define según el artículo 37 como “La relación del Contador Público con los usuarios es el elemento primordial de la practica profesional. Para que dicha relación tenga pleno éxito debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la

más estricta reserva profesional.” Bajo el principio de la observancia de las disposiciones normativas “El Contador Público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos.” En relación con la competencia y actualización profesional “El Contador Público sólo deberá contratar trabajos para los cuales él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria.” El principio de difusión y colaboración implica la obligación “de contribuir de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión, tanto a nivel institucional como en cualquier otro campo que, como los de la difusión o docencia le sean, asequibles”. Finalmente, en virtud de los principios de respeto entre colegas y de conducta ética el contador debe tener siempre presente que “la sinceridad, buena fe y la lealtad para con sus colegas y deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir de alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal.”

SECRETO PROFESIONAL DE CONTADOR PUBLICO-
Jurisprudencia constitucional/SECRETO PROFESIONAL DE
CONTADOR PUBLICO-Alcance/SECRETO PROFESIONAL DE
REVISOR FISCAL-Alcance

RELACION REVISOR FISCAL Y ESTADO-Para efectos de análisis de extensión y alcance del secreto profesional, no puede ser la misma que se presenta en otros contextos

INVOLABILIDAD DEL SECRETO PROFESIONAL-Presupone la previa delimitación de la intimidad del sujeto cuyos datos y hechos constituyen su objeto/**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 idéntico/**INTIMIDAD Y SECRETO PROFESIONAL-**Jurisprudencia constitucional sobre su relación/**SECRETO PROFESIONAL-**Su alcance no puede ser excusa en el caso de los revisores fiscales para paralizar o suspender el deber constitucional que tiene todo ciudadano de colaborar con las autoridades/**SECRETO PROFESIONAL-**Debe ser analizado a la luz de la cercanía de la profesión con la intimidad personal y de los fines del ejercicio de la misma

El alcance del secreto profesional dijo que ello no puede ser excusa, en el caso de los revisores fiscales “para paralizar o suspender el deber

constitucional que tiene todo ciudadano de colaborar con las autoridades, y que tampoco se puede crear alrededor de lo irregular, de lo ilícito, de lo torcido, una apariencia de corrección que se ampara en lo secreto”. Para la Corporación, cuando un contador ejerce funciones de revisoría fiscal pasa de encargarse de unas gestiones privadas –en la contaduría pura y simple- sino a una tarea que trasciende la defensa de las expectativas individuales, que está llamada a velar por intereses superiores que afectan al Estado y a la comunidad en general; que no se reduce al cumplimiento de ciertos requisitos de idoneidad técnica –como los exigidos al contador profesional para que pueda desplegar la actividad que le es propia-, sino que demanda probidad y compromiso con valores sociales. Concluye entonces en forma categórica la Corporación: “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.” Se concluye entonces que el secreto profesional debe ser analizado a la luz de la cercanía de la profesión con la intimidad personal y de los fines del ejercicio de la misma. En el caso de los contadores, cuando se desempeñan como revisores fiscales, la Corte ha señalado que su función escapa de una relación privada y trasciende a la colectividad, razón por la cual sus acciones tienen un impacto en la estabilidad financiera y económica tanto de la Empresa, como del Estado mismo.

INTEGRACION UNIDAD NORMATIVA-Procedencia

La integración de la unidad normativa procede cuando el aparte de una disposición acusada individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada. Es decir, en ciertas oportunidades las demandas recaen sobre apartes de una disposición legal que carece de un sentido regulador propio y autónomo; es decir, el demandante impugna un contenido normativo que no es por sí mismo inteligible y separable. Sobre el particular ha señalado la Corporación en Sentencia C-154 de 2002: “En primer lugar, procede la integración de la unidad normativa cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada. En estos casos es necesario completar la proposición jurídica demandada para evitar proferir un fallo inhibitorio”. “En segundo término, se justifica la configuración de la unidad normativa en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas. Esta hipótesis pretende evitar que un fallo de inexecutable resulte inocuo”. “Por último, la integración

normativa procede cuando pese a no verificarse ninguna de las hipótesis anteriores, la norma demandada se encuentra intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad. En consecuencia, para que proceda la integración normativa por esta última causal, se requiere la verificación de dos requisitos distintos y concurrentes: (1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con las disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no acusadas aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales. A este respecto, la Corporación ha señalado que “es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación global de la cual forma parte la norma demandada, si tal regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA SEGMENTOS DE UNA DISPOSICION-Criterios que deben tenerse en cuenta

En relación con la integración ha señalado la Corporación que no siempre que se demandan fragmentos normativos, se enfrenta el juez constitucional ante la necesidad de incorporar en el análisis constitucional otros textos. Por ello se precisaba en la sentencia C-544 de 2007, que cuando se acusan segmentos de una disposición, es indispensable tener en cuenta dos aspectos: “De un lado, que lo acusado presente un contenido comprensible como regla de derecho, susceptible de ser cotejado con los postulados y mandatos constitucionales, pues “las expresiones aisladas carentes de sentido propio que no producen efectos jurídicos solas o en conexidad con la disposición completa de la cual hacen parte, no son constitucionales ni inconstitucionales”. De otro lado, que los apartes normativos que no son demandados y, por ende, no son objeto de pronunciamiento de la Corte, mantengan la capacidad para producir efectos jurídicos y conserven un sentido útil para la interpretación y aplicación normativa. Por ello, la Corte dijo que en aquellos casos en los que ‘la disposición se encuentra en relación inescindible de conexidad con los apartes demandados, de suerte que en caso de que la Corte decidiera declarar inexecutable los apartes acusados, perdería todo sentido la permanencia en el orden jurídico’, también procede la integración de la unidad normativa. De esta forma, se preserva la seguridad jurídica y el principio de obligatoriedad normativa según el cual toda regla de derecho es imperativa y de obligatorio cumplimiento para sus destinatarios y, mientras se encuentre en el ordenamiento jurídico, debe producir los efectos jurídicos que consagra”.

REVISOR FISCAL-Funciones/REVISOR FISCAL-Obligaciones en el ejercicio del cargo

REVISORIA FISCAL-Naturaleza

REVISOR FISCAL-Le corresponde cerciorarse de que las operaciones de una sociedad y su funcionamiento se ciñan a la normatividad

Referencia: expediente D-8682

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 7 (parcial) de la Ley 1474 de 2011, por medio de la cual se adicionó un numeral 5 al artículo 26 de la ley 43 de 1990.

Demandante: David Castellanos Carreño

Magistrado Ponente:
JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Bogotá D. C., catorce (14) de marzo de dos mil doce (2012)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por los magistrados Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, -quien la preside-, María Victoria Calle Correa, Mauricio González Cuervo, Juan Carlos Henao Pérez, Jorge Iván Palacio Palacio, Nilson Pinilla Pinilla, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, Humberto Antonio Sierra Porto y Luis Ernesto Vargas Silva, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente sentencia con fundamento en los siguientes,

1. ANTECEDENTES

El ciudadano David Castellanos Carreño, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 7 (parcial) de la Ley 1474 de 2011, por medio de la cual se adicionó un numeral 5 al artículo 26 de la ley 43 de 1990.

Luego de los trámites de rigor, la demanda fue fijada en la Secretaría de la Corte para permitir la participación ciudadana. Posteriormente, el señor Procurador General emitió el concepto de su competencia.

1.1. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto del artículo acusado.

“ARTÍCULO 7o. RESPONSABILIDAD DE LOS REVISORES FISCALES. Adiciónese un numeral 5) al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así:

5. Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción <sic> En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.”

1.2. LA DEMANDA

El demandante señala que la norma acusada vulnera los artículos 15 y 29 de la Constitución Política, por tanto, solicita la declaración de inexecutable o, en su defecto, si se declara executable, establecer la interpretación que debe dársele a dicha expresión, teniendo en cuenta el siguiente:

- 1.2.1** El secreto profesional protege, entre otros, el derecho a la intimidad, a la propia imagen, al buen nombre, y se configura, en palabras de la Corte, cuando “*un individuo deposita su confianza en un profesional*” lo cual produce “*una obligación inviolable*” de no revelar la información confiada¹, por lo tanto, considera el demandante que allí se revela un vínculo jurídico como tal, un lazo que se comparte por el conocimiento de una información, la cual se debe ocultar de los demás para no vulnerar la intimidad del otro, guardando su honra, buen nombre y dignidad, pero usándola en la “*confidencialidad y exclusividad propias del oficio*”.
- 1.2.2** El revisor fiscal, figura creada como exigencia legal, debe informar de manera oportuna a los sujetos interesados alrededor de una empresa, como dueños, trabajadores, acreedores, consumidores, proveedores, oficinas de impuestos, las situaciones de riesgo que puedan poner en peligro la actividad de una empresa, lo cual no es una labor contraria a la Constitución ni tampoco vulnera derechos como la libertad de empresa y de asociación.
- 1.2.3** No obstante, considera el accionante, la norma acusada desconoce varios preceptos constitucionales, entre ellos, el artículo 15 y 20 Superiores.

¹ T-073^a de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

- 1.2.4** En relación con el artículo 15 considera que el artículo 7 de la Ley 1474 del 12 de julio de 2011 viola el derecho al buen nombre, a la honra, a la intimidad, al brindar la posibilidad de levantar el secreto profesional por parte del revisor fiscal, a quien se le ha encomendado la guarda de información privada, en razón de su cargo y funciones, exponiendo al público datos que, se le han entregado bajo este secreto.
- 1.2.5** En cuanto al artículo 29, la vulneración se configura al permitir que el revisor fiscal levante su deber de secreto profesional sin adelantar ningún proceso judicial, decidiendo él qué actos pueden considerarse corruptos o no, juzgando de manera previa, desproporcionada e ilegítima, violando así la presunción de inocencia garantizada constitucionalmente, tanto en el nivel internacional como en el marco del Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos.

2. INTERVENCIONES

2.1 Departamento Nacional de Planeación

El doctor Luis Carlos Vergel Hernández, apoderado especial del Departamento Nacional de Planeación, intervino en el proceso y solicitó declarar la **EXEQUIBILIDAD** de la disposición acusada, haciendo el siguiente análisis:

- 2.1.1.** En primer lugar, el interviniente realiza un estudio del contexto de la profesión de contador y de la revisoría fiscal. Especialmente, resalta el carácter fedatario de la profesión de contador cuyo ejercicio se base en los principios de integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observaciones de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas, conducta ética.

Agrega que el legislador ha visto la necesidad de trazar algunos parámetros y ha sido también necesario restringir de alguna manera el ejercicio de la contaduría, y revisoría fiscal, situación avalada constitucionalmente, teniendo en cuenta que se trata *“de una profesión que, en la actualidad, define los umbrales de riesgo en la actividad económica y permite conferir confianza o desconfianza respecto de la actividad sobre la cual ejerce su experticia”*.

- 2.1.2** Aduce que es importante tener en consideración que quien funge como revisor fiscal, está regido por un régimen de inhabilidades e incompatibilidades, no es responsable de las actividades de la empresa que audita y por lo tanto no se constituye entre ellos una relación de dependencia y sujeción y *“tiene un deber que desborda el interés de la empresa y su importancia reside en brindarle una exterioridad*

confiable para terceros que aspiran que la información que se divulga esté debidamente avalada y objetivamente (hasta donde ello sea posible) analizada”.

- 2.1.3** El doctor Vergel hace referencia a situación actual de nuestro país, al nivel de corrupción, a la crisis financiera a nivel nacional, en qué ámbitos del Estado se presenta esta desviación de la correcta naturaleza de las cosas, en lo público, en lo privado y en la impunidad como problema agregado.
- 2.1.4** Por lo anterior, concluye que es necesario e ideal que el Estado, dentro de un marco constitucional, garantista, protector de derechos fundamentales, del recurso público, utilice los mecanismos y herramientas necesarias para combatir y reparar el perjuicio que ha resultado de la corrupción y la impunidad, lo cual es perfectamente consecuente con sus funciones esenciales.
- 2.1.5** En relación con el problema jurídico puesto a consideración de la Sala menciona que de conformidad con lo establecido en la Sentencia C-411 de 1993, el secreto profesional es inmune a cualquier injerencia, salvo en los ejercicios de ponderación que se deben hacer respecto de otras garantías constitucionales, en los diferentes ámbitos y ejercicios de las profesiones, medicina, derecho, etc.

En el caso del revisor fiscal, no sería oponible esta inmunidad ya que contraría deberes propios del ejercicio de su profesión como el velar por intereses económicos no solo de personas naturales y jurídicas relacionadas con la empresa que audita, sino también la comunidad en general y finalmente el Estado. En esto está la esencia de la Revisoría, en *“la capacidad preventiva” de su función, al respecto el interviniente resalta de las funciones del revisor fiscal “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;”.*

- 2.1.6** Finaliza su intervención aseverando que *“en el caso en estudio y en razón a la naturaleza del cargo de Revisor Fiscal, no se estructura la inviolabilidad del secreto profesional. Por el contrario, su deber de prevención en la gestión empresarial le imprime unos deberes que no puede soslayar pues escapan a ser una parte del engranaje de la entidad y refuerzan su carácter de fedatario público”.*

2.2 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

En la oportunidad procesal prevista, intervino en el proceso el abogado Enrique Guerrero Ramírez, actuando como apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, para defender la **EXEQUIBILIDAD** de la norma acusada.

- 2.2.1** Expresa el interviniente que a su representada le asiste un interés especial respecto del examen de esta normativa pues, los informes contables y declaraciones tributarias que son presentadas ante esa institución se fundamentan en la fe pública que manifiestan los contadores y revisores fiscales, la cual hace parte de sus funciones para poder garantizar la prestación de un servicio público eficiente.
- 2.2.2** Respecto del secreto profesional, señala, la Corte Constitucional se ha pronunciado varias veces en algunas sentencias, entre ellas la C-538 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, la cual aclara que la imposibilidad de levantar el secreto profesional presupone *“la previa delimitación de la intimidad del sujeto cuyos datos y hechos constituyen su objeto”* ya que no todas las profesiones hacen parte del círculo más cercano a la intimidad de la persona o su familia, ni tampoco el Estado debe ejercer un control igual a todas.
- 2.2.3** Resalta que la labor de contador ha sido reglamentada por el legislador, de manera rigurosa, cuidadosa, por implicar un riesgo social y de la misma manera creó órganos que vigilen este ejercicio, imponiendo sanciones. Así, al momento de dar fe pública de lo que atestigua, lo hace en el marco de la ley lo cual sólo se puede validar dentro de esa misma normativa.
- 2.2.4** Un contador público puede desempeñarse como revisor fiscal, pero es imperativo que el revisor fiscal de una empresa sea contador público debiendo, con su labor de control en la administración de la misma, proteger los intereses de los accionistas, acreedores, del Estado y de la sociedad en general, lo cual lleva a concluir que su función es de control y supervisión interna de empresas sin representar a los socios ni sociedades.
- 2.2.5** En relación al derecho a la intimidad, si se trata de actuaciones corruptas, *“no tiene respaldo ni constitucional ni legal”*, pues este flagelo causa *“más daño social y personal a los pueblos que la guarda del secreto que conlleva callarlo”*.
- 2.2.6** Respecto del derecho al debido proceso no se vulnera al denunciar actos de corrupción ya que en realidad es el juez quien imputa y sentencia al corrupto por sus actos, convirtiéndose el revisor fiscal en *“el instrumento para colocar en conocimiento de estos hechos que le costan”*.

2.3 Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El doctor Luis Giovanny Figueroa Veloza, abogado titulado y en ejercicio, actuando como apoderado de la Nación – Ministerio de

Hacienda y Crédito Público, interviene en el proceso solicitando la declaratoria de **EXEQUIBILIDAD** de la norma demandada basado en los siguientes argumentos:

- 2.3.1** Aduce el interviniente que la norma demandada no viola el artículo 15 de la Constitución ya que la Corte Constitucional se ha pronunciado en el tema, Sentencia C-062 de 1998, al declarar que el contador público que se desempeña como revisor fiscal, adquiere la obligación y el deber no solo legal sino moral de poner en conocimiento de la autoridad competente los actos y hechos irregulares que conozca. El secreto profesional actúa restringiendo la posibilidad de que esa información de actos irregulares, llegue a terceros o personas ajenas, que nada tienen que ver con el asunto.
- 2.3.2.** Señala también, que respecto de la vulneración del artículo 29 superior, no se presenta pues la misma Corporación ha señalado que *“debido proceso comprende un conjunto de principios, tales como el de legalidad, el del juez natural, el de favorabilidad en materia penal, el de presunción de inocencia y el derecho de defensa, los cuales constituyen verdaderos derechos fundamentales”* según sentencia T-572 de 1992. Así las cosas, el revisor fiscal, debe poner en conocimiento de la autoridad competente los actos de corrupción que conozca y es ésta quien debe iniciar algún tipo de investigación respetando el debido proceso, por tanto, el denunciar no es vulnerar este derecho fundamental.

2.4 Departamento Administrativo de Seguridad

El doctor Oswaldo Ramos Arnedo, Jefe de la Oficina Asesora Jurídica del Departamento Administrativo de Seguridad, interviene en el proceso y solicita la **EXEQUIBILIDAD** de la norma demandada.

- 2.4.1** En interviniente cita la normativa en la cual basa su solicitud de inexequibilidad de la norma, la cual se constituye de: a) Decreto 410 de 1971, Código de Comercio, artículo 214, sobre la reserva del revisor fiscal en el ejercicio de su cargo; b) la Ley 43 de 1990, artículo 37 que consagra los principios básicos de ética profesional del Contador Público, entre ellos la confidencialidad; c) artículo 63 de la ley que consagra la obligación del profesional a guardar la reserva de la información que conozca en razón de su profesión, *salvo en los casos en que dicha reserva sea levantada por disposiciones legales*; d) artículo 74 de la Constitución Política.
- 2.4.2** Analiza la situación actual del país, en donde la corrupción ha alcanzado topes muy altos, y considera que el Estado se ha visto en la obligación de generar estrategias de control para prevenir y atacar este flagelo, teniendo que reglamentar algunas profesiones, e inclusive valiéndose de instrumentos y figuras como revisor fiscal, para que en

ejercicio su labor de vigilancia y control, colaboren con el aparato estatal.

2.4.3 Aclara que el revisor fiscal, solo puede denunciar estos actos ante las autoridades competentes, el secreto profesional opera frente a terceros.

2.4.4 En conclusión, asevera que en cierto momento el profesional si puede estar inmerso en un dilema en cuanto a revelar o no información que le ha sido entregada en razón a su profesión o el deber de denunciar actos de corrupción, pero se debe tener en cuenta que el secreto tiene unos límites lo que le permite, en ciertos casos, como el que está hoy en estudio, entregar estos datos o poner en conocimiento hechos irregulares a la entidad competente.

2.5 Junta Central de Contadores

El doctor Alberto Gómez Baquero, en su calidad de Director General de la U.A.E. Junta Central de Contadores, rinde concepto dentro del término legal, solicitando la **EXEQUIBILIDAD** de la norma acusada, aduciendo:

2.5.1 El interviniente señala, como primera medida, la definición de revisoría fiscal, sus objetivos, características esenciales, dentro de las cuales destaca la de preventiva, ya que sus informes deben ser presentados oportunamente y con apego a la verdad, para no incurrir en actos irregulares o ilícitos.

La independencia de acción y criterios es otra de las características que se resaltan, para lo cual referencia el artículo 37, numeral 3 de la Ley 43 de 1990.

Respecto del secreto profesional, señala que la Corte Constitucional ya se ha pronunciado en Sentencia C-062 de 1998 en donde adujo que es diferente la profesión de contador con la labor de revisor fiscal, por cuanto en esta última, no sólo es potestativo sino que se encuentra dentro de la naturaleza misma del encargo, el deber de denunciar conductas irregulares.

Conforme a lo anterior, el *“Revisor Fiscal al guardar silencio frente a posibles actos de corrupción hallados en el ejercicio de las funciones propias del cargo, amparado en el secreto profesional estaría en contravía de las normas legales y éticas de la profesión y su posible vulneración, dada la connotación de la institución de la revisoría fiscal como ente de fiscalización y control y por su puesto de su condición especial de fedatario público”*.

2.5.2. Finalmente, considera que no existe vulneración de la presunción de inocencia, por cuanto son las autoridades quienes deberán demostrar la culpabilidad del acusado. Por el contrario, denunciar los actos de corrupción que conozca en razón de su cargo, no significa que es el revisor fiscal quien debe determinar la responsabilidad de los implicados, pues como la norma misma lo señala son las autoridades públicas, las que en ejercicio de su competencias, las que deberán adelantar todas las investigaciones respectivas.

2.6 Universidad Sergio Arboleda

El doctor Christian Wolffhügel Gutiérrez, Profesor del Departamento de Derecho Penal, Escuela de Derecho, de la Universidad Sergio Arboleda – Bogotá, emite concepto solicitando la **INEXEQUIBILIDAD** de la norma acusada por considerarla contraria a la Constitución.

2.6.1 En primer lugar aduce que, en palabras del artículo 74 Constitucional, el secreto profesional, tiene el carácter de inviolable. Bajo esta perspectiva varias disposiciones legales han desarrollado y protegido esta garantía. Por ejemplo, el artículo 68 del Código de Procedimiento Penal señala como excepción al deber de denuncia quien haya tenido conocimiento de la realización de una conducta punible, con ocasión de dicho secreto. De igual manera, el mismo estatuto en su disposición 385 dispone que no está obligado a declarar quien aduzca que el conocimiento lo obtuvo en razón de su profesión.

2.6.2. Particularmente, en relación con el ejercicio de la profesión de contador pública el artículo 63 de la Ley 43 de 1990 establece que *“el contador pública 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.”*

2.6.3. Agrega que la jurisprudencia constitucional ha consagrado la salvaguarda de la relación del profesional con la persona que solicita y obtiene sus servicios, por ello, el objeto del mismo es fomentar la confianza pública y el adecuado desarrollo de las actividades sociales. Agrega que en los casos en los cuales la revelación del secreto tuviera la virtualidad de evitar la consumación de un delito grave, podría inscribirse el comportamiento del profesional infractor en alguna de las causales justificativas del hecho. De esta forma entonces, el secreto profesional se caracteriza por ser inviolable.

2.6.4. Sobre las limitaciones del derecho aduce que debe establecerse teniendo en consideración la proporcionalidad y la razonabilidad². Específicamente, sobre la tarea de los revisores fiscales referencia las Sentencias C-538 de 2007 y C-062 de 1998, en donde se señaló que la

² Sentencia T-073^a de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

labor del revisor fiscal “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. Por eso cuando se habla de la necesidad de poner en conocimiento de las autoridades aquellos hechos que afectan el normal desenvolvimiento de la sociedad mercantil y que en muchos casos pueden violar leyes vigentes, elevamos el principio de solidaridad del nivel de colaboración y complementación de la actividad estatal, al de verdadero control de la conducta social y defensa de los derechos jurídicamente reconocidos. 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”.

- 2.6.5.** No obstante lo anterior, considera que el secreto profesional es inviolable y no debe ser restringido a ciertas profesiones, o ámbitos como el del contador público y su cliente, el cual hace mención el Código de Procedimiento Penal, ya que la lista señalada por esta norma es enunciativa mas no taxativa, ya que no se puede limitar o restringir el ámbito de protección constitucional. De esta manera el secreto profesional sí incluye la relación revisor fiscal – cliente.

Teniendo en cuenta lo anterior “no es ni razonable ni proporcional que el legislador – a través de una medida altamente invasiva – destierre el secreto profesional en relación con una u otra profesión”. Esto sería permitir levantar el secreto profesional en todos los casos en que la “justificación” fuera obtener datos sobre la comisión de delitos.

3. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador General de la Nación, Alejandro Ordóñez Maldonado, solicitó a la Corte Constitucional declarar **EXEQUIBLE** el aparte “En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.” contenida en el artículo 7 de la Ley 1474 de 2011, con base en las siguientes consideraciones:

- 3.1** En primer lugar, el señor Procurador, solicita que aunque la demanda se dirige sólo al aparte señalado, se haga integración normativa con todo el texto del artículo, ya que allí se establece la responsabilidad del profesional que no pone en conocimiento los actos de corrupción ante la autoridad competente.

- 3.2** Advierte que la labor del revisor fiscal es relevante para la sociedad o empresa, socios, terceros, el Estado e inclusive la sociedad misma. Cita los artículos 207 y 211 del Código de Comercio para enfatizar en sus funciones y responsabilidades, principalmente las de velar por el funcionamiento normal de la empresa *“valga decir, porque ésta cumpla con la Constitución, la ley y con sus estatutos; deben colaborar con los entes del Estado responsables de la inspección y vigilancia de tales sociedades; deben cumplir con las demás funciones que les asigne la ley, como ocurre en este caso”*. Además, hay que tener en cuenta que la existencia de la figura del revisor fiscal no es capricho o a elección de la sociedad, es un mandato legal, artículo 203 del Código de Comercio.
- 3.3** Cita la sentencia C-530 de 2000 para señalar que la revisoría fiscal es una de las pocas profesiones encargada de dar fe pública de sus revisiones, por lo tanto, al no dar aviso a las autoridades de actos de corrupción que conozca, estaría con su firma avalando lo cual lo haría *“copartícipe de tal actuación, con la responsabilidad penal que de ello pueda derivarse”*.
- 3.4** Al profesional no se le está pidiendo que califique y juzgue las actuaciones que conozca, sino que de aviso a la autoridad competente para que ella sea quien inicie la investigación y pueda llegar a la sanción correspondiente.
- 3.5** Manifiesta el Ministerio Público que el secreto profesional del fiscal *“no puede equipararse al secreto profesional del abogado, como lo pretende el actor”* para lo cual cita la sentencia C-062 de 1998 de la Corte en la que diferencia claramente las profesiones de contador y revisor fiscal referente al secreto profesional.
- 3.6** Para finalizar, argumenta que respecto a la violación del debido proceso, no debe estudiarse la constitucionalidad de la norma demandada en este caso sino *“la norma que establezca el procedimiento disciplinario al cual debe someterse el revisor fiscal, que es la Ley 43 de 1990”*, la cual ya fue analizada por la sentencia C-530 de 2000 y declaró que dicha norma está acorde a la Constitución.

Por lo anterior, el Procurador General solicita la Corte Constitucional se declare EXEQUIBLE la parte demandada.

4. CONSIDERACIONES

4.1 COMPETENCIA

Conforme al artículo 241 ordinal 4º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del artículos 7,

parcial, de la Ley 1474 de 2011, ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de textos normativo que hacen parte de una ley.

4.2 PROBLEMA JURÍDICO

El artículo 7 de la Ley 1474 de 2011 adicionó un numeral a la disposición 26 de la Ley 43 de 1990, que establece las causales de pérdida de la tarjeta profesional en el ejercicio de la profesión de contador público. La disposición acusada dispone que, cuando el contador se desempeñe como revisor fiscal, no procederá alegar la existencia del secreto profesional para exonerarse de la obligación de poner en conocimiento de las autoridades los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo.

En opinión del actor, la disposición acusada desconoce los artículos 74 y 29 de la Constitución Política.

En relación con el primero, la obligación en cabeza del revisor fiscal de poner en conocimiento de las autoridades los actos de corrupción que haya conocido en ejercicio de su cargo transgrede lo dispuesto por el Constituyente en cuanto a la inviolabilidad del secreto profesional (artículo 74). En cuanto al artículo 29, considera el actor que también se desconoce el debido proceso de los supuestos denunciados, en razón a que sin un procedimiento previo, se les imputaría la realización de un delito por parte del revisor fiscal.

Todos los intervinientes y el Ministerio Público, con excepción de la Universidad Sergio Arboleda, solicitan a esta Corporación declarar la exequibilidad de la expresión.

Los intervinientes y el Ministerio Público realizan un análisis de las funciones de la revisoría fiscal para concluir que los deberes propios del cargo implican velar por los intereses económicos no solo de personas naturales y jurídicas relacionadas con la empresa que audita, sino también la comunidad en general y finalmente del Estado. Especialmente, resaltan el carácter fedatario de la profesión de contador cuyo ejercicio se base en los principios de integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observaciones de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas, conducta ética. Agregan que denunciar hechos irregulares es una de las tareas esenciales de todo revisor fiscal.

De otra parte, la Universidad Sergio Arboleda sostiene que el secreto profesional no admite limitación alguna.

Corresponde entonces determinar a la Sala si se infringe el mandato constitucional de inviolabilidad del secreto profesional al establecerse la obligación por parte del revisor fiscal de poner en conocimiento de las autoridades actos de corrupción que encuentre en el ejercicio de su cargo. De igual manera, se estudiará si ello produce una vulneración del debido proceso de las partes involucradas.

4.2.1 El alcance del secreto profesional según la jurisprudencia constitucional

4.2.1.1 El artículo 74 de la Constitución señala en forma categórica que “*El secreto profesional es inviolable*”.

La Real Academia de la Lengua define como secreto “*lo que cuidadosamente se tiene reservado y oculto*”, frente a lo segundo, se entiende como el “*conocimiento que exclusivamente alguno posee de la virtud o propiedades de una cosa o de un procedimiento útil en medicina o en otra ciencia, arte u oficio.*”

Se tiene entonces que el secreto profesional responde a un deber de sigilo que nace en el momento que una persona acude a otra, como depositaria de sus infidencias, en razón de su profesión.

El ejercicio de ciertas actividades profesionales implica el tener que saber y conocer parte de la vida privada, pública o comercial de una persona, que asumen la calidad de íntimos y que, no deben ser conocidos por terceros. En efecto, dichas revelaciones se realizan por cuanto son imprescindibles para que el profesional pueda dimensionar el problema y responder en forma apropiada a la expectativa de solución que se le pide. De lo anterior, surge un deber de lealtad frente a quien deposita su confianza.

El secreto profesional fue protegido en Roma a través de la figura de “*conmisio*”, en virtud de la cual la obligación de secreto se imponía debido a la existencia de una convención anterior a la confidencia, lo cual hacía convertir el acto de confidencia y recepción en una especie de pacto. La otra forma era la “*promiso*”, que suponía que primero se entregaba la confidencia y luego, inmediatamente de recibida, nacía para el depositario, por el solo hecho de la confidencia, la obligación de no revelarla. En el Corpus Juris del Derecho Romano, Digesto, (Ley 25 de Test. XXII, V) se hace referencia a la obligación de no propagar secretos respecto de abogados, procuradores y escribanos.³

³ VIDAL DOMINGUEZ, Ignacio. EL SECRETO PROFESIONAL ANTE EL NOTARIO. *Ius et Praxis* [online]. 2002, vol.8, n.2 [citado 2012-03-08], pp. 479-517 . Disponible en: <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200015&lng=es&nrm=iso>. ISSN 0718-0012. doi: 10.4067/S0718-00122002000200015.

De igual manera, otros ordenamientos han establecido en forma expresa la protección al secreto profesional dentro de las garantías constitucionales. Así, por ejemplo, la Constitución Española consagra en su artículo 20 que todos los españoles tendrán derecho a “d) *A comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión. La ley regulará el derecho a la cláusula de conciencia y al secreto profesional en el ejercicio de estas libertades.*”

En Colombia, otras disposiciones legales buscan también proteger el secreto profesional. En este sentido, el Código de Procedimiento Penal señala en el artículo 68 que no están obligados a la denuncia de un delito quien tenga conocimiento de la realización de una conducta punible, con ocasión del secreto profesional. De la misma manera, el artículo 385 dispone que no deben rendir testimonio aquellos que tienen noticia de los hechos en razón de su profesión.

4.2.1.2 Los alcances de esta garantía constitucional también han sido estudiados por esta Corporación.

En primer lugar, ha dicho la jurisprudencia que la garantía de la guarda del secreto profesional se constituye como una necesidad en las sociedades modernas. En efecto, el grado de desarrollo y la complejidad de las relaciones interpersonales e intergrupales, acentúa la división social del trabajo, y por tanto, cada uno de los miembros del conglomerado, que ejerce un oficio específico, requiere más del aporte de los otros, para la satisfacción de sus necesidades más apremiantes.

Ello se traduce en la necesidad de confiar ciertos aspectos, incluso de la vida privada, a ciertos profesionales, que el propio ordenamiento señala, y por tanto, resulta imperiosa la confiabilidad en el manejo de dicha información.⁴

En segundo lugar, ha señalado la Corte que nos encontramos en presencia de un derecho-deber. En efecto, cuando una persona confía a un determinado profesional una información en razón de la función social que y a través de la cual se satisfacen variadas necesidades individuales, éste puede exigir que los datos no serán divulgados. Es decir, en el ámbito de la relación profesional, depositado el secreto o conocida la información o el dato por parte del profesional, el sujeto concernido adquiere el derecho a que se mantenga el sigilo y aquél derecho es oponible tanto frente al profesional como frente a las personas que conforman la audiencia excluida.

Correlativamente, el profesional tiene frente al titular del dato o información confidencial, el deber de preservar el secreto, no sólo en

⁴ Sentencia No. C-411 de 1993 M.P. Carlos Gaviria Díaz<

razón del derecho de aquél que entrega información privada, sino también del interés objetivo y legítimo de generar un clima de confianza en el ejercicio de la profesión y asegurar la permanencia de los usuarios del sistema.

En tercer lugar, la jurisprudencia ha señalado que la garantía del derecho profesional busca proteger otros derechos igualmente fundamentales, especialmente el de la intimidad, a la honra, al buen nombre, a la información, a la libertad etc, y por tanto, se constituye en una barrera protectora de la vida privada.

La exigencia del deber profesional se hace más evidente en aquellas situaciones en donde la información a la que accede el profesional toca con las esferas más íntimas del individuo como en el caso de los médicos, los abogados y los sacerdotes. Ellos son depositarios de asuntos y actividades vinculados con el mundo referido a la intimidad de la persona. La confianza y la lealtad son valores que signan y presiden dichas relaciones interpersonales.

4.2.1.3 La jurisprudencia delimitó el alcance del secreto profesional desde sus primigenios pronunciamientos. En la Sentencia C-411 de 1993⁵, la Corte estudió si resultaba contrario a esta garantía constitucional restringir el secreto profesional de los abogados en aquellas circunstancias que implicara la realización de un delito futuro, tal y como lo disponía el artículo 284 del entonces vigente Código de Procedimiento Penal.

La Corte declaró inexecutable tal limitación y señaló que *“la calidad de inviolable que atribuye la Carta al secreto profesional, determina que no sea siquiera optativo para el profesional vinculado por él, revelarlo o abstenerse de hacerlo. Está obligado a guardarlo. Claro que en situaciones extremas en las que la revelación del secreto tuviera sin duda la virtualidad de evitar la consumación de un delito grave podría inscribirse el comportamiento del profesional infractor en alguna de las causales justificativas del hecho.”*

Sobre la naturaleza de la obligación adujo que la preservación del secreto profesional resulta necesaria dado el grado de complejidad de las sociedades contemporáneas que *“determinan la prevalencia de la solidaridad orgánica (o por semejanza) sobre la solidaridad mecánica (o por parecido), en términos de Dürkheim¹, pues a medida que se acentúa la división social del trabajo, cada uno de los miembros del conglomerado, que ejerce un oficio específico -y sólo uno-, requiere más del aporte de los otros, para la satisfacción de sus necesidades más apremiantes. Esto por contraste con las sociedades embrionarias*

⁵ M.P. Carlos Gaviria Díaz.

¹ "La División Social del Trabajo".

donde, en esencia, todos hacen lo mismo y desempeñan a la vez múltiples funciones.”

De igual manera, se dijo que la guarda del secreto, en ciertas situaciones, es una manifestación del principio de solidaridad, en su doble proyección (hecho y valor), la que explica que se consagre en el artículo 15 de la Carta Política, la inviolabilidad de las comunicaciones, los documentos privados y la intimidad personal y familiar. Agrega que las *“relaciones que las personas establecen con el Ministro del culto religioso que profesan, con el abogado, con el médico y con otros profesionales, pertenecen al fuero íntimo, personal y familiar, protegido por el mandato del artículo referido.”*

Finalmente, sobre el análisis de la norma acusado adujo:

“En razón de las relaciones que las personas se ven precisadas a establecer con los profesionales enunciados en el artículo 284 del Código de Procedimiento Penal, éstos últimos se enteran de asuntos atinentes sólo al fuero íntimo de aquéllas; y es en función de esa especialísima condición, que la Constitución ordena, en su artículo 74, la guarda rigurosa del secreto profesional, así como la preservación del buen nombre (Artículo 15)⁶, íntimamente vinculado a aquella, pues, como atinadamente anota Helmut Coing, "El individuo puede exigir que no se le espíe; hay que dejar en sus manos la decisión sobre qué elementos de su vida quiere hacer públicos y cuáles quiere mantener sólo en su conciencia.”

Ahora bien: si se compara el texto del artículo 74 de la Carta con el de la norma acusada, se encuentra que el cargo formulado por los actores es inobjetable: el Legislador sometió a condición, (“... SALVO QUE SE TRATE DE CIRCUNSTANCIAS que evitarían la consumación de un delito futuro ...”), el cumplimiento de una obligación que el Constituyente impuso, a los mismos destinatarios, en términos absolutos (“El secreto profesional es inviolable”).

4.2.1.4 Posteriormente, en la Sentencia C-264 de 1996⁷ se estudió si era constitucionalmente admisible develar el secreto profesional *“cuando por defectos físicos irremediabiles, enfermedades graves, infecto-contagiosas o hereditarias, se pongan en peligro la vida del cónyuge o de su descendencia”*. Para el demandante, en ningún caso, el secreto profesional del médico podía ser revelado a un tercero, so pena de afectar su condición constitucional de *“inviolable”* (C.P. art. 74).

⁶ Fundamentos de Filosofía del Derecho.

⁷ M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

En dicha oportunidad, la Corporación señaló que *“La estructura del secreto ofrece un cuadro en el que se destaca una persona que confía a un determinado profesional una información que no puede trascender por fuera de esa relación o que le permite conocer e inspeccionar su cuerpo, su mente o sus sentimientos más reconditos, todo lo cual se hace en razón de la función social que desempeña el profesional y a través de la cual se satisfacen variadas necesidades individuales. En el ámbito de la relación profesional, depositado el secreto o conocida la información o el dato por parte del profesional, el sujeto concernido adquiere el derecho a que se mantenga el sigilo y este derecho es oponible tanto frente al profesional como frente a las personas que conforman la audiencia excluida. Correlativamente, el profesional tiene frente al titular del dato o información confidencial, el deber de preservar el secreto. Como una proyección del derecho del titular del dato o información, al igual que como una concreción particular del interés objetivo y legítimo de una profesión en auspiciar un clima de confianza en las personas que constituyen el círculo de los usuarios de los servicios que dispensa, el profesional, a su turno, tiene el derecho de abstenerse de revelar las informaciones y datos que ingresan en el reducto de la discreción y la reserva.”*

Agregó la providencia que la prohibición de revelar el secreto profesional, tienen carácter formal en cuanto que, en principio, son indiferentes respecto de su contenido concreto. En efecto, lo comprendido por el secreto no es tan significativo desde el punto de vista jurídico como la necesidad de que permanezca oculto para los demás. Lo anterior por cuanto el secreto profesional sirve de garantía funcional a otros derechos fundamentales. De otra parte, *“este nexo funcional, explica porqué las limitaciones que en un momento dado pueden revelarse legítimas y proporcionadas en relación con un derecho fundamental, eventualmente pueden en una situación extrema repercutir sobre el propio ámbito del secreto profesional, inclusive restringiéndolo.”*

Dijo que a diferencia de la esfera social, ciertas situaciones del individuo lo obligan a abrir las puertas de su intimidad. En consecuencia, *“no podría darse vida privada, menos todavía evolucionar de manera fecunda generando un individuo diferenciado y singular, si el derecho no extendiese su protección a los lazos de confianza íntima que lo hacen posible y a la exclusividad y apartamiento provisorio de lo público, sin los cuales el individuo difícilmente podría encontrar la paz y el sosiego necesarios para retomar el dominio de su propio ser. En este sentido, el secreto profesional, garantizado por la Constitución, asegura la espontaneidad y el ejercicio concreto de la libertad íntima que compromete la parte más centrípeta del yo individual, lo que se traduce en sancionar las revelaciones externas que frustran las experiencias puramente*

subjetivas que, por ser tales, deben permanecer ocultas. Se comprende que la Constitución asuma la defensa vigorosa de la vida privada, pues cuando de ésta así sea un fragmento se ofrece a la vista y al conocimiento público o social, ella se profana y la persona percibe la infidencia como la más injusta afrenta a su bien máspreciado, que no es otro que su mundo interior.” Finalmente, agrega que “determinados profesionales tienen la delicada tarea de ser recipiendarios de la confianza de las personas que ante ellas descubren su cuerpo o su alma, en vista de la necesidad de curación o búsqueda del verdadero yo. El profesionalismo, en estos casos, se identifica con el saber escuchar y observar, pero al mismo tiempo con el saber callar. De esta manera el profesional, según el código de deberes propio, concilia el interés general que signa su oficio con el interés particular de quien lo requiere. El médico, el sacerdote, el abogado, que se adentran en la vida íntima de las personas, se vuelven huéspedes de una casa que no les pertenece y deben, por tanto, lealtad a su señor.”

Específicamente, sobre el análisis de la norma, la Corporación consideró que a pesar de que el secreto profesional ha sido calificado por la Carta como inviolable, ello no quiere decir que en excepcionálísimas circunstancias, éste entre en conflicto con otros derechos fundamentales. En este caso, resulta válido que el legislador busque fórmulas para resolver dichos conflictos, como por ejemplo, en el caso de los niños existe una prevalencia expresa constitucional. Sobre el particular adujo la Corporación:

La apertura del secreto a los interesados, "cuando por defectos físicos irremediables, enfermedades graves, infecto-contagiosas o hereditarias, se pongan en peligro la vida del cónyuge o de su descendencia", indica que el Legislador ha resuelto el conflicto entre la vida y la inviolabilidad del secreto, optando por la primera. En estricto rigor, no puede afirmarse que la ley señale una condición bajo la cual resulta legítimo violar el secreto profesional. Simplemente, en la situación límite en que fatalmente debe decidirse por uno de los dos valores - confianza y vida -, se ha considerado que la preservación de la vida desplaza, en ese caso, a la conservación del secreto.

Debe tratarse, como lo advirtió en la sentencia C-411 de 1993, de una "situación extrema" en la que la no revelación del secreto tuviera objetivamente la virtualidad de sacrificar la vida del cónyuge o de su descendencia. En otras palabras, si la relación de causalidad de la que parte el médico es puramente conjetural, es evidente que sólo con el asentimiento del paciente podrá revelarse su dolencia y características a los interesados. Pero, si de manera cierta cabe formular la

relación entre enfermedad y peligro para la vida del otro cónyuge y de su descendencia, y no existe otro medio idóneo para prevenir el fatal desenlace, distinto de la revelación de la información, se impone hacer prevalecer el derecho de los niños (descendencia) y del cónyuge (cuyo deceso afectaría a los niños en cuanto puede significar la extinción virtual de la familia), sobre el derecho del paciente a que sus datos personales se mantengan, no obstante el peligro existente, ocultos. La regla de solución de conflictos cuandoquiera que se arriba a una situación límite en la que se deba afrontar la disyuntiva de sacrificar la vida de los niños y un derecho tan caro a ellos como el de tener una familia y no ser separado de ésta, la ofrece la misma Constitución Política: "Los derechos de los niños prevalecen sobre los derechos de los demás" (C.P. art., 44).

4.2.1.5 También en sede de constitucionalidad se ha estudiado el asunto. En la Sentencia **T-151 de 1996**⁸, dentro de la acción de tutela interpuesta por un galeno ante la sanción impuesta por el Tribunal de Ética Médica, la Corporación señaló que en el secreto profesional descansa parte muy importante de la confianza que debe surgir y permanecer entre el profesional y su cliente a propósito de los asuntos objeto de su relación. Mal se podría asegurar el éxito de la gestión confiada a aquél si los temores de quien requiere sus servicios le impiden conocer en su integridad los pormenores de la situación en que se ocupa.

De igual manera, en la Sentencia **T-073A de 1996**⁹, la Corte estudió la presunta violación del secreto profesional, por parte de la sicóloga del Batallón de Fusileros de Infantería de Marina, con base en el hecho de que dicha profesional puso en conocimiento de los superiores jerárquicos de los accionantes, los informes psicológicos practicados a cada uno de ellos.

En dicha oportunidad, la Corporación señaló que el secreto profesional supone como deber un vínculo jurídico, un lazo interpersonal en torno a un objeto corporal o incorporeal del que se comparte el conocimiento. La **reserva** significa ocultar al vulgo y dejar para sí el objeto conocido, con el fin de no alterar la intimidad de la persona.

No obstante, se dijo que debe analizarse los fines con los que una persona acude a un profesional. En el caso concreto, el análisis psicológico se realizaba precisamente y con conocimiento del paciente, para rendirse informe previo a los superiores.

⁸ M.P. José Gregorio Hernández Galindo

⁹ M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

En la Sentencia **T-526 de 2002**¹⁰, se estudió la acción de tutela interpuesta por la madre de un enfermo de VIH. La accionante señalaba que los médicos habían difundido la información, con el fin de hacer campañas en la zona en que posiblemente se había propagado el virus. En dicha oportunidad, se dijo que el ordenamiento delimita el derecho a la intimidad y el secreto profesional de las personas infectadas por el Virus de Inmunodeficiencia Humana (VIH), el Síndrome de Inmunodeficiencia Adquirida (SIDA) y las enfermedades de transmisión sexual (ETS), en beneficio colectivo i) porque quien incurra en el delito de contaminación tiene que responder ante la justicia penal por su conducta, y ii) debido a que los profesionales de la salud pueden alertar a las personas con quienes el enfermo se relaciona, sobre el peligro al que están expuestas, para que extremen sus cuidados.

Esto mismo se consideró en la Sentencia **T-513 de 2006**¹¹, en donde se dijo que cierta información que reciben los profesionales de la salud pueden ser utilizados como datos médicos con fines de investigación científica, prevención, asistencia y gestión sanitaria, siempre que se aprecien indicios racionales que permitan suponer la existencia de factores de riesgo y la necesidad de enderezar el planeamiento de la promoción en salud, previa confirmación sobre la confidencialidad de la información.

En la Sentencia **T-708 de 2008**¹², la Corporación señaló que no sólo en los casos de las profesiones liberales, se está en la obligación de guardar el secreto que se adquiere en virtud de su ejercicio, sino que también los funcionarios públicos, deben guardar toda la información íntima que lleguen a conocer en virtud del ejercicio de su cargo.

4.2.1.6. De lo anterior se concluye que la garantía del secreto profesional implica la existencia de un derecho-deber. Por una parte, la persona que divulga el secreto puede exigir que éste permanezca oculto. Por otro lado, 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 con grave detrimento de su dignidad y libertad interior podrían desvelarse públicamente. No obstante, el hecho de que sea inviolable, no implica que el legislador no pueda, como en todos los derechos, regular su ejercicio y resolver los conflictos que

¹⁰ M.P. Álvaro Tafur Galvis

¹¹ Álvaro Tafur Galvis

¹² M.P. Clara Inés Vargas

puedan presentarse con otras garantías, siempre y cuando estas limitaciones tengan un fin legítimo, proporcional y razonable.

4.2.2 El alcance del secreto profesional en el caso de los contadores y revisores fiscales según la jurisprudencia constitucional

4.2.2.1 El artículo 1 de la Ley 43 de 1990, regula el ejercicio de la profesión de contador. La norma señala que *“Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.”*

De igual manera, el artículo 2 dispone que serán actividades del contador públicos las relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de contador público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Es de resaltar la función de dar fe pública por parte de los contadores. En los términos del artículo 10 su firma hará presumir, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales. La norma señala:

ARTICULO 10. DE LA FE PUBLICA. *La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de la profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances se presumirá además, que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registrados en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.*

PARAGRAFO. *Los Contadores Públicos, cuando otorguen Fe Pública en materia contable se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes.*

4.2.2.2 El ejercicio de la profesión de contador se rige, además, por los principios de integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observancia de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética. (Artículo 37)

En virtud del principio de **integridad** “*El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad en cualquier circunstancia (...).*” **La objetividad** “*representa ante todo imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que le corresponden al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.*” **La independencia** “*En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiera ser incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.*”. El de **responsabilidad** es definido como “*principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente en todas y cada una de las normas de Ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable*”. El principio de **confidencialidad** se define según el artículo 37 como “*La relación del Contador Público con los usuarios es el elemento primordial de la práctica profesional. Para que dicha relación tenga pleno éxito debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional.*” Bajo el principio de la **observancia de las disposiciones normativas** “*El Contador Público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos.*” En relación con la **competencia y actualización profesional** “*El Contador Público sólo deberá contratar trabajos para los cuales él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria.*” El **principio de difusión y colaboración** implica la obligación “*de contribuir de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión, tanto a nivel institucional como en cualquier otro campo que, como los de la difusión o docencia le sean, asequibles*”. Finalmente, en

virtud de los principios de **respeto entre colegas y de conducta ética el contador** debe tener siempre presente que *“la sinceridad, buena fe y la lealtad para con sus colegas y deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir de alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal.”*

4.2.2.3. De otra parte, cabe señalar que el contador público puede desempeñarse como revisor fiscal. No obstante, la Ley 43 de 1990 se detiene en lo relativo a la revisoría fiscal y, desde un inicio, diferencia dicha condición frente a la propia de contador. Así, el revisor fiscal no es responsable de los actos de la empresa (art. 41), está sujeto a un régimen de inhabilidades e incompatibilidades (art. 48, 50 y 51), y por tanto, su relación no es de dependencia con la empresa que audita.

4.2.2.4 En relación con el secreto profesional, el artículo 63 de la Ley 43 de 1990 señala que 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 alcance de esta disposición ha sido estudiado, específicamente en los casos en que el contador, funge como revisor fiscal, en las Sentencias C-538 de 1997¹³ y C-062 de 1998¹⁴.

En la Sentencia **C-538 de 1997** la Corte analizó la constitucionalidad de varias disposiciones, entre ellas, el artículo 118 de la Ley 222 de 1995, que disponía la remoción del revisor fiscal cuando se comprobaba que no denunció oportunamente la situación de crisis del deudor. Para el demandante, esta obligación se traducía en una vulneración del secreto profesional, que implica guardar absoluto silencio de la información suministrada por el cliente.

La Corte señaló que en **primer lugar**, el secreto profesional debe examinarse a la luz de la cercanía a la intimidad personal o familiar que implica el ejercicio de una profesión. En este sentido, no puede ofrecerse el mismo ámbito de protección entre las personas naturales y la empresa. En estos términos, *“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*

¹³ Eduardo Cifuentes Muñoz

¹⁴ M.P. Carlos Gaviria Díaz

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”.

De lo anterior infiere la Corte que la relación revisor fiscal y 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 palabras de la Corte: *“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.”*

En consecuencia, se consideró que el ejercicio de los revisores fiscales trasciende el ámbito privado y personal al público e indica al empresario la situación real de su empresa y su desempeño. De igual manera, advierte al Estado, acreedores, proveedores , entre otros, sobre los 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. Señaló expresamente:

“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.”

Por las anteriores consideraciones, dedujo la Sala en la Sentencia C-538 de 1997 que la imposición de la obligación de informar oportunamente sobre la crisis del deudor que se radica en cabeza del revisor fiscal,

persigue una finalidad absolutamente ajustada a la Constitución, y no constituía vulneración alguna al secreto profesional, sino que se encontraba dentro de las funciones propias de su cargo, como órgano societario. La providencia adujo:

“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. El deber de información, en consecuencia, puede correctamente atribuirse al revisor fiscal. La exigencia legal, desde otro punto de vista, no sacrifica ningún bien o derecho constitucional de igual o superior jerarquía respecto del fin que pretende alcanzarse. Por el contrario, en ausencia de este tipo de señales que se suplen a través de los deberes de información, la sociedad y la empresa pueden periclitar y con ellas los intereses legítimos que se forman en torno a ellas. No puede válidamente afirmarse que las libertades de empresa y de asociación se vulneren en virtud de la exigencia legal impuesta al revisor fiscal. En este orden de ideas, 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.”

- 4.2.2.5** Posteriormente, en la Sentencia **C-062 de 1998**, la Corporación estudió la constitucionalidad del artículo 489 del Código de Comercio, que señalaba que los revisores fiscales *deberían 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.*”

En dicha oportunidad, la Corporación estudió si el *deber de informar* a la correspondiente superintendencia cualquier irregularidad de las que pueden ser causales de suspensión o de revocación del permiso de funcionamiento, que se asigna a los revisores fiscales, infringía el precepto constitucional que garantiza la inviolabilidad del secreto profesional –art. 74C.P.–.

Sostuvo que la idea de *secreto profesional* ligada al ejercicio de ciertas actividades resalta la relación de confianza que surge entre peritos en determinada materia o área del conocimiento y las personas que descubren o dejan entrever ante ellos datos y hechos de su vida privada. En este sentido, *“Buena parte del prestigio, credibilidad y eficacia de la labor desarrollada por ciertos grupos profesionales depende de la manera como cumplan sus deberes y se preserve la confidencialidad de los datos obtenidos. Incluso se llega a sancionar “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.”*¹⁵

No obstante, reiterando lo sostenido en la Sentencia C-538 de 1997, se dijo que para estudiar el alcance del secreto profesional debe hacerse *“la previa delimitación de la intimidad del sujeto cuyos datos y hechos constituyen su objeto. Por otra parte, 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.”*¹⁶

En este orden de ideas, es útil revisar la relación entre la sociedad-contador público o revisor fiscal-Estado, para efectos del análisis de la extensión y alcance del secreto profesional. En este orden de ideas, adujo que estas relaciones se encuentran *“en el ámbito de las labores empresariales, del desarrollo de las sociedades comerciales, de su papel institucional y de su significado frente a otros sectores de la vida económica y social. “El ente corporativo no puede metafóricamente aspirar a tener el derecho de estar solo”*¹⁷. *Tratándose de las personas jurídicas la ley establece garantías que protegen su integridad pero que no conforman una esfera impenetrable de intimidad en el mismo sentido que se predica de las personas naturales.”*

Específicamente, sobre la labor del revisor fiscal adujo la Corte que a éste le corresponde ejercer una función de vigilancia permanente de la actividad social *“para prestar a los socios una colaboración completa y eficaz que les permita ejercer adecuado control de la ejecución del*

¹⁵ Sentencia C-538 de 1997 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Con provecho se puede consultar esta sentencia, cuya doctrina en algunos puntos se reiterará en el presente fallo.

¹⁶ Ibidem. Esta relación entre intimidad y secreto profesional ya ha sido desarrollada por la Corte, entre otras, en las sentencias: T-414/92 M.P. Ciro Angarita y T-151/96 M.P. José Gregorio Hernández.

¹⁷ Ibidem.

*contrato desde el seno de la asamblea general*¹⁸, siendo su obligación no sólo la de proteger intereses particulares sino la de “*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.*”¹⁹

En consecuencia, para la Corte, a los revisores fiscales les corresponde una labor de colaboración especial con las autoridades, por cuanto dentro de sus tareas está la fiscalización del ejercicio societario. Dijo, la Corte que ello era también desarrollo del deber de solidaridad “*por virtud del cual la protección a todas las personas residentes en Colombia en su vida, honra, bienes y demás derechos y libertades depende en buena parte “del correlativo deber de dichas personas de debida colaboración con las autoridades”²⁰ mediante la oportuna y eficaz denuncia, obligación en este caso, radicada específicamente en cabeza de los revisores fiscales por razón de su función, de circunstancias irregulares alrededor de la existencia y funcionamiento de las sociedades comerciales.*” (Subrayado fuera del texto).

En este sentido dijo expresamente la Corporación que la labor del revisor fiscal 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. Por eso cuando se habla de la necesidad de poner en conocimiento de las autoridades aquellos hechos que afectan el normal desenvolvimiento de la sociedad mercantil y que en muchos casos pueden violar leyes vigentes, elevamos el ya referido principio de solidaridad del nivel de colaboración y complementación de la actividad estatal, al de verdadero control de la conducta social y defensa de los derechos jurídicamente reconocidos.* 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. Se evidencia aquí una característica fundamental de la estructura de nuestro Estado, a saber, que los principios de libertad, participación, solidaridad y buena fe, que definen los textos constitucionales, han de aplicarse no sólo en el ámbito de los derechos y de lo que se espera de los demás, sino en el de los

¹⁸ En esta materia, siguen siendo provechosas las orientaciones del Profesor Gabino Pinzón y su explicación del origen consuetudinario de la revisoría fiscal. Cfr. Gabino Pinzón, *Sociedades Comerciales volumen I, Teoría General*, Editorial Temis, Bogotá 1982, pgs. 342 y ss.

¹⁹ Art. 35 Ley 43 de 1990, que expone el núcleo ético de la profesión de contador público (revisor fiscal).

²⁰ Sentencia C-067/96 M.P. Antonio Barrera.

deberes, del comportamiento propio, del compromiso con la sociedad.”
(Subrayado fuera del texto)

Agregó la Corte que el ocultamiento de la información por parte de los revisores fiscales trae graves perjuicios para la sociedad en general, *“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.”²¹*
(Subrayado fuera del texto)

Sobre el alcance del secreto profesional dijo que ello no puede ser excusa, en el caso de los revisores fiscales *“para paralizar o suspender el deber constitucional que tiene todo ciudadano de colaborar con las autoridades, y que tampoco se puede crear alrededor de lo irregular, de lo ilícito, de lo torcido, una apariencia de corrección que se ampara en lo secreto”*. Para la Corporación, cuando un contador ejerce funciones de revisoría fiscal pasa de encargarse de unas gestiones privadas –en la contaduría pura y simple- sino a una tarea que trasciende la defensa de las expectativas individuales, que está llamada a velar por intereses superiores que afectan al Estado y a la comunidad en general; que no se reduce al cumplimiento de ciertos requisitos de idoneidad técnica –como los exigidos al contador profesional para que pueda desplegar la actividad que le es propia-, sino que demanda probidad y compromiso con valores sociales. Concluye entonces en forma categórica la Corporación:

“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.”

²¹ Sent. C-538/97 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

Se concluye entonces que el secreto profesional debe ser analizado a la luz de la cercanía de la profesión con la intimidad personal y de los fines del ejercicio de la misma. En el caso de los contadores, cuando se desempeñan como revisores fiscales, la Corte ha señalado que su función escapa de una relación privada y trasciende a la colectividad, razón por la cual sus acciones tienen un impacto en la estabilidad financiera y económica tanto de la Empresa, como del Estado mismo.

5. CASO CONCRETO

5.1 Improcedencia de la integración normativa

5.1.1 El demandante solicita a esta Corporación se declare la inconstitucional de la expresión “*En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional*”, contenida el artículo 7 de la Ley 1474 del 12 de julio de 2011. La norma acusada dispone:

ARTÍCULO 7o. RESPONSABILIDAD DE LOS REVISORES FISCALES. Adiciónese un numeral 5) al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así:

5. Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción. En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.

A través de dicha disposición se adicionó el numeral 5 del artículo 26 de la Ley 43 de 1990. Esta norma señala:

“ARTÍCULO 26.- DE LA CANCELACIÓN. Son causales de cancelación de la inscripción de un Contador Público las siguientes:

- 1. Haber sido condenado por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia, por razón del ejercicio de la profesión.*
- 2. Haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción.*
- 3. Ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razón del ejercicio de la Contaduría Pública.*
- 4. Haber obtenido la inscripción con base en documentos falsos, apócrifos o adulterados.”*

El demandante considera que la disposición acusada, al obligar al revisor a denunciar o poner en conocimiento de las autoridades, actos de corrupción que haya conocido en ejercicio de su cargo, sin que pueda oponer el secreto profesional, desconoce el artículo 74 Constitucional que dispone que dicha garantía es inviolable. En efecto, para el actor, el secreto implica un deber de reserva plena y total. Agrega además, que sin la existencia previa de un debido proceso, el revisor fiscal puede calificar la conducta de sus vigiladas.

Previo a analizar el problema puesto a consideración de la Sala, la Corte analizará, si tal y como lo solicitó el Ministerio Público, resulta necesaria la integración normativa.

- 5.1.2** La integración de la unidad normativa procede cuando el aparte de una disposición acusada individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada. Es decir, en ciertas oportunidades las demandas recaen sobre apartes de una disposición legal que carece de un sentido regulador propio y autónomo; es decir, el demandante impugna un contenido normativo que no es por sí mismo inteligible y separable. Sobre el particular ha señalado la Corporación en Sentencia C-154 de 2002²²:

“En primer lugar, procede la integración de la unidad normativa cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada. En estos casos es necesario completar la proposición jurídica demandada para evitar proferir un fallo inhibitorio”²³.

“En segundo término, se justifica la configuración de la unidad normativa en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas. Esta hipótesis pretende evitar que un fallo de inexecutable resulte inocuo”.

“Por último, la integración normativa procede cuando pese a no verificarse ninguna de las hipótesis anteriores, la norma

²² M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

²³ Sobre casos en los cuales la Corte ha integrado una proposición jurídica completa y se ha pronunciado sobre apartes normativos no acusados que conformaban una unidad lógico-jurídica inescindible con otros apartes sí demandados, pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-560 de 1997, C-565 de 1998, C-1647 de 2000, C-1106 de 2000 y C-154 de 2002.

demandada se encuentra intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad. En consecuencia, para que proceda la integración normativa por esta última causal, se requiere la verificación de dos requisitos distintos y concurrentes: (1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con las disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no acusadas aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales. A este respecto, la Corporación ha señalado que “es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación global de la cual forma parte la norma demandada, si tal regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad”²⁴.

5.1.3 En relación con la integración ha señalado la Corporación que no siempre que se demandan fragmentos normativos, se enfrenta el juez constitucional ante la necesidad de incorporar en el análisis constitucional otros textos. Por ello se precisaba en la sentencia C-544 de 2007²⁵, que cuando se acusan segmentos de una disposición, es indispensable tener en cuenta dos aspectos:

“De un lado, que lo acusado presente un contenido comprensible como regla de derecho, susceptible de ser cotejado con los postulados y mandatos constitucionales²⁶, pues “las expresiones aisladas carentes de sentido propio que no producen efectos jurídicos solas o en conexidad con la disposición completa de la cual hacen parte, no son constitucionales ni inconstitucionales”²⁷. De otro lado, que los apartes normativos que no son demandados y, por ende, no son objeto de pronunciamiento de la Corte, mantengan la capacidad para producir efectos jurídicos y conserven un sentido útil para la interpretación y aplicación normativa. Por ello, la Corte dijo que en aquellos casos en los que ‘la disposición se encuentra en relación inescindible de conexidad con los apartes demandados, de suerte que en caso de que la Corte decidiera declarar inexequibles los apartes acusados, perdería todo sentido la permanencia en el orden jurídico’²⁸, también procede la integración de la unidad normativa. De esta forma, se preserva la seguridad jurídica y el principio de obligatoriedad normativa según el cual toda regla de derecho es imperativa y de obligatorio cumplimiento para sus destinatarios y, mientras se encuentre en el ordenamiento jurídico, debe producir los efectos jurídicos que consagra”.

²⁴ Esta última hipótesis proveniente de la sentencia C-320 de 1997.

²⁵ M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

²⁶ Sentencias C-154 de 2002 y C-1155 de 2005, entre otras.

²⁷ Sentencia C-233 de 2003 y C-064 de 2005.

²⁸ Sentencia C-109 de 2006

5.1.4 Considera la Sala que en el presente caso no es necesaria la integración normativa por las siguientes razones. En primer lugar, a pesar de que para entender el contexto de la norma resulta necesario leer el contenido del artículo 26 de la Ley 43 de 1990, ello no quiere decir que lo acusado no constituya “*un contenido comprensible como regla de derecho, susceptible de ser cotejado con los postulados y mandatos constitucionales*”. En efecto, la disposición acusada señala que cuando se trata de actos de corrupción, el revisor fiscal no podrá alegar el secreto profesional, específicamente dispone que “**En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.**”.

En segundo lugar, las expresiones tienen un sentido propio con la capacidad de producir efectos tanto en forma independiente como en conexidad con la disposición de la cual hacen parte. De igual manera, los apartes normativos no atacados mantienen la capacidad de generar consecuencias jurídicas por sí mismas. En efecto, lo que busca la norma acusada es la imposibilidad de alegar el secreto profesional cuando se proceda a la cancelación de la tarjeta profesional en razón del numeral 5 de la Ley 43 de 1990, esto es, cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción. Como se observa las dos expresiones tienen sentido jurídicos diversos: (i) por un lado, la primera parte de lo contenido en el numeral 5 – lo no acusado- dispone una sanción para el contador por omitir su deber de denuncia, (ii) por el otro, lo atacado en esta oportunidad, señala que en los casos de corrupción el revisor fiscal no podrá alegar el secreto profesional.

5.2 Análisis de constitucionalidad de la norma acusada

5.2.1 Para analizar la constitucionalidad de la norma acusada, debe esta Sala estudiar la tarea desarrollada por el revisor fiscal, especialmente en lo que respecta a sus funciones y responsabilidad.

En primer término, cabe señalar que la revisoría fiscal es una de las actividades que puede ser desempeñada por un contador público. Sobre el objeto de la misma, a la luz del artículo 207 del Código de Comercio, al revisor fiscal se le encomienda ser un garante de la legalidad tanto normativa como estatutaria. En este contexto, la figura vela, en interés tanto de los socios, de los terceros y del Estado porque las sociedades cumplan con la Constitución, con la ley y con sus Estatutos. Entre las funciones encomendadas encontramos:

“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.”
(Subrayado fuera del texto).

De lo anterior se observa entonces que al repasar las funciones del revisor fiscal, su labor no se agota en la asesoría privada de una persona

jurídica, sino que por el contrario, su función esencial es garantizar la estabilidad económica y social de una comunidad, que confía que éste pondrá en conocimiento de las autoridades cualquier irregularidad, que ponga en riesgo la estabilidad de la empresa. Ello también explica que el artículo 203 del Código Comercio obligue a las sociedades por acciones, a las sucursales de compañías extranjeras y a las sociedades en las cuales la administración no corresponda a todos los socios, a establecer un revisor fiscal.

De igual manera, el artículo 214 dispone la reserva de los actos o hechos que haya conocido el revisor fiscal en ejercicio de su cargo. No obstante, señala expresamente que éste podrá denunciarlos en la forma establecida expresamente en las leyes. La norma dispone:

“ARTÍCULO 214. <RESERVA DEL REVISOR FISCAL EN EL EJERCICIO DE SU CARGO>. El revisor fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes.”

5.2.2 En la Sentencia C-780 de 2001²⁹, al hacer un análisis sobre la naturaleza de la revisoría fiscal, la Corte señaló que ésta participa conjuntamente en el cumplimiento de las funciones y fines del Estado, y por tanto, debe ejercerse en forma 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. En este sentido, su labor no se limita con los propietarios de las empresas, sino que le corresponde *“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.(...) 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.”*

En dicha providencia se dijo expresamente que en nombre del Estado, el revisor fiscal vigila el cumplimiento de las obligaciones legales y estatutarias. Sobre el particular señaló expresamente:

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

²⁹ M.P. Jaime Cordoba Triviño

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.

Esta Corporación se ha pronunciado acerca de la labor del revisor fiscal o contador público en relación con los estados financieros de la entidad. En la sentencia C-290 de 1997, M.P. Jorge Arango Mejía, por ejemplo, señaló que “los estados financieros certificados son los que, suscritos por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon, para ser puestos en conocimiento de los asociados o terceros, contienen la ‘certificación’ de ser reflejo fiel de los libros y de haber sido objeto de previa comprobación, según el reglamento. Sobre esta base, los estados financieros dictaminados son aquellos estados financieros certificados que, por haber sido objeto de la verificación del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiera confrontado, cuentan, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las obligaciones propias del revisor fiscal, con el correspondiente concepto o dictamen. Dichos estados deben estar suscritos por los citados profesionales. Pero, puesto que la razón de ser de las intervenciones de estos profesionales, por lo menos en relación con los estados financieros, es la manifestación de un concepto de auditoría, no basta que puedan suscribirlos, sino que es menester que, sin perjuicio de las manifestaciones mínimas a que los obliga el ordenamiento jurídico, tengan también el derecho de exponer libremente lo que a bien tengan sobre la razonabilidad de los instrumentos examinados, según sus apreciaciones éticas y sus propias capacidades como expertos en la materia. Los revisores fiscales y contadores independientes no tienen, en relación con el contenido de los conceptos que emiten sobre estados financieros, libertad absoluta. Por el contrario, están sujetos a unas obligaciones mínimas, más exigentes para los revisores fiscales. Es de la esencia de la labor de los revisores fiscales o contadores independientes, poder conceptuar sobre los estados financieros certificados con amplitud, más allá de los mínimos legales”. (subrayado fuera de texto)

Es evidente entonces la importancia de la revisoría fiscal tanto para propietarios y administradores de las empresas como también para terceros y para el propio sistema económico financiero.

- 5.1.3** Específicamente, sobre el alcance del secreto profesional en los casos de revisores fiscales, la jurisprudencia constitucional ha señalado en las Sentencias C-538 de 1997 y C-062 de 1998, que ésta garantía debe ser analizada a la luz de las funciones encomendadas.

En la primera de ellas, tal y como se estudió anteriormente, la Corte analizó la constitucionalidad de varias disposiciones, entre ellas el artículo 118 de la Ley 222 de 1995, que disponía la remoción del revisor fiscal cuando se comprobara que no denunció oportunamente la situación de crisis del deudor. Para el demandante, esta obligación se traducía en una vulneración del secreto profesional, que implica guardar absoluto silencio de la información suministrada por el cliente. De igual manera, en la segunda, se estudió si se vulneraba tal derecho, si se obligaba al revisor fiscal a denunciar a la Superintendencias las irregularidades que conociera en ejercicio de su cargo.

Sobre el particular, se consideró que el revisor fiscal, en razón de la importancia económica que desempeña, no se encuentra en una posición de posibilidad de denunciar conductas ilícitas irregulares, sino que ello se encuentra dentro del ejercicio inherente a su labor. En efecto, tal y como se ha expuesto en forma reiterativa, cuando el contador público funge como revisor fiscal no ejerce asesoría en negocios privados, sino que desempeña una labor encomendada en los estrictos términos de la Ley.

De igual manera, en el ámbito internacional los Códigos de Ética de Contadores también han establecido obligaciones de denuncia por parte de los contadores públicos, situación que se acentúa cuando aquellos cumplen funciones de revisoría fiscal. En estos términos, el Código de Ética de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) es más amplio y señala los casos en los que el Contador Público tiene la obligación de ciertas revelaciones: *“Para presentar documentos o dar evidencia en el curso de procedimientos legales y para divulgar a las autoridades públicas apropiadas cualquier infracción a la ley que pueda surgir. Para cumplir las normas técnicas y los requisitos éticos. Para proteger el interés profesional de un contador en procedimientos legales. Para cumplir con la revisión de la calidad de un miembro agrupado o cuerpo profesional y para responder a una investigación de un miembro agrupado o ente regulado”*.

5.1.4 Por otro lado, existen obligaciones en cabeza del Estado colombiano de imponer un control estricto en las normas contables y de auditoría fiscal en la política de la lucha contra la corrupción. Sobre el particular el artículo 12 de la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción, adoptada por Colombia mediante la Ley 970 de 2005 y declarada ajustada a la Constitución en Sentencia C-172 de 2006, señala:

*Artículo 12
Sector privado*

1. *Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará medidas para prevenir la corrupción y mejorar las normas contables y de auditoría en el sector privado, así como, cuando proceda, prever sanciones civiles, administrativas o penales eficaces, proporcionadas disuasivas en caso de incumplimiento de esas medidas.*

Sector privado

1. *Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará medidas para prevenir la corrupción y mejorar las normas contables y de auditoría en el sector privado, así como, cuando proceda, prever sanciones civiles, administrativas o penales eficaces, proporcionadas y disuasivas en caso de incumplimiento de esas medidas.*
2. *Las medidas que se adopten para alcanzar esos fines podrán consistir, entre otras cosas, en:*
 - a) *Promover la cooperación entre los organismos encargados de hacer cumplir la ley y las entidades privadas pertinentes;*
 - b) *Promover la formulación de normas y procedimientos encaminados a salvaguardar la integridad de las entidades privadas pertinentes, incluidos códigos de conducta para el correcto, honorable y debido ejercicio de las actividades comerciales y de todas las profesiones pertinentes y para la prevención de conflictos de intereses, así como para la promoción del uso de buenas prácticas comerciales entre las empresas y en las relaciones contractuales de las empresas con el Estado;*
 - c) *Promover la transparencia entre entidades privadas, incluidas, cuando proceda, medidas relativas a la identidad*

de las personas jurídicas y naturales involucradas en el establecimiento y la gestión de empresas;

d) Prevenir la utilización indebida de los procedimientos que regulan a las entidades privadas, incluidos los procedimientos relativos a la concesión de subsidios y licencias por las autoridades públicas para actividades comerciales;

e) Prevenir los conflictos de intereses imponiendo restricciones apropiadas, durante un período razonable, a las actividades profesionales de ex funcionarios públicos o a la contratación de funcionarios públicos en el sector privado tras su renuncia o jubilación cuando esas actividades o esa contratación estén directamente relacionadas con las funciones desempeñadas o supervisadas por esos funcionarios públicos durante su permanencia en el cargo;

f) Velar por que las empresas privadas, teniendo en cuenta su estructura y tamaño, dispongan de suficientes controles contables internos para ayudar a prevenir y detectar los actos de corrupción y por que las cuentas y los estados financieros requeridos de esas empresas privadas estén sujetos a procedimientos apropiados de auditoría y certificación.

3. A fin de prevenir la corrupción, cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con sus leyes y reglamentos internos relativos al mantenimiento de libros y registros, la divulgación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, para prohibir los siguientes actos realizados con el fin de cometer cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención:

a) El establecimiento de cuentas no registradas en libros;

b) La realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas;

c) El registro de gastos inexistentes;

5.2.5 Cabe señalar además que los revisores fiscales son también objeto de varias obligaciones propias del ejercicio del cargo que representan. Así, a título enunciativo, los revisores fiscales que incumplen con su deber de veracidad pueden ser objeto de sanciones penales, disciplinarias y

civiles. En materia penal, el párrafo del artículo 10 de la Ley 43 de 1990 señala que los contadores que otorguen fe pública, como los revisores fiscales que expiden certificaciones, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometan en el ejercicio de las actividades propias de su profesión. El artículo 43 de la Ley 222 de 1995, por su parte, dispone que serán sancionados con prisión de uno a seis años quienes a sabiendas i) suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad, u ii) ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas. Por último, el artículo 211 del Código de Comercio establece que los revisores fiscales que, a sabiendas, autoricen balances con inexactitudes graves, son responsables del delito de falsedad en documento privado en los términos del Código Penal. En materia disciplinaria, la Ley 43 de 1990 indica las sanciones disciplinarias que pueden imponerse a los contadores públicos, y entre ellos a los revisores fiscales, por incumplimiento de sus deberes éticos. Las sanciones pueden consistir en amonestaciones, multas sucesivas de hasta cinco salarios mínimos cada una (cuando la falta no constituya un delito o violación grave de la ética profesional), suspensión de la inscripción como contador (entre otras razones, por violación manifiesta de las normas sobre ética profesional y por desconocimiento de las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión), y cancelación de la inscripción (entre otras razones, por comisión de un delito contra la fe pública y por reincidencia en las causales de suspensión) (artículo 23 y ss. *ibídem*).³⁰ El ente encargado de la administración de las sanciones disciplinarias, conforme al artículo 14 *ibídem*, es la Junta Central de Contadores, unidad administrativa dependiente del Ministerio de Educación Nacional.

5.1.6 En este sentido, puede considerarse que el acceso a las finanzas empresariales en cabeza del revisor fiscal, con el fin de ser el garante de la legalidad de los actos, justifica la imposición por parte del Estado, de informar las irregularidades que se presenten en el ejercicio

³⁰ Sobre los principios éticos que deben regir el ejercicio de la contaduría pública, el artículo 35 de la Ley 43 de 1990 dispone:

“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 basen 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 actividad 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 estos entre sí.”

societario. Ello no es más, sino el ejercicio mismo de las funciones que le son inherentes.

5.1.7

Reitera esta Sala que corresponde al revisor fiscal cerciorarse de que las operaciones de la sociedad y su funcionamiento se ciñan a la normatividad. En consecuencia, resulta absolutamente razonable que el legislador, dentro de su marco de libre configuración y conforme a la naturaleza misma de la función, establezca el deber de denuncia, en cabeza del revisor fiscal cuando advierta actos de corrupción, sin que pueda alegarse secreto profesional. En efecto, a diferencia de las demás funciones que puede ejercer un contador público, cuando desempeña dicha labor – la de revisoría- no desarrolla una gestión de asesoría particular, sino que su labor consiste en verificar el buen desempeño de la empresa y en el caso contrario, presentar el asunto a las autoridades respectivas.

Lo contrario, no sólo persigue la protección del patrimonio de los socios sino busca evitar un daño social. En efecto, la empresa, dada su función social, convoca permanentemente el interés legítimo del Estado y de diversos colectivos: trabajadores, acreedores, proveedores. En efecto, mientras el contador público se desempeña como revisor fiscal, tendrá la obligación legal y moral de denunciar los hechos irregulares de los que tenga conocimiento, hechos que deben ser denunciados ante las instancias competentes.

En este orden de ideas, el secreto profesional de otras profesiones liberales no puede equipararse a la actividad misma del revisor fiscal ejercida por contadores públicos. Así, el revisor fiscal no debe asumir la defensa de ninguna persona en una investigación administrativa o judicial, no se entera de los hechos a partir de la narración de un cliente, sino a partir del ejercicio de auditoría de sus funciones, el revisor fiscal da fe pública de las actuaciones que revisa y tiene claros deberes tanto con los socios de la empresa como con la sociedad.

Finalmente, esta Corte considera que esta obligación en cabeza del revisor fiscal no implica la vulneración del debido proceso. En efecto, el deber que le asiste, no significa la imputación de delitos, sino la puesta en conocimiento por parte de las autoridades, quienes serán las que, con sujeción a los principios constitucionales adelantarán las investigaciones que consideren necesarias. Una interpretación en contrario, significaría que ningún ciudadano podría poner en conocimiento de las autoridades la comisión de ninguna conducta

6. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “*En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional*”, contenida en el artículo 7 de la Ley 1474 de 2011, por los cargos estudiados en la presente providencia.

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

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Presidente

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Magistrada

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO
Magistrado

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ
Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO
Magistrado
Ausente con permiso

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General