



**CONCEPTO No. 5239**

**27 DE OCTUBRE DE 2011**

**PROCURADURIA GENERAL DE LA NACION**

Bogotá, D.C.

Señores  
MAGISTRADOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL  
E. S. D.

REF.: Demanda de inconstitucionalidad contra una expresión del artículo 7º de la Ley 1474 de 2011.  
Demandante: DAVID CASTELLANOS CARREÑO.  
Magistrado Ponente: JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB.  
Expediente D-8682.  
Concepto 5239

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 242, numeral 2º, y 278, numeral 5º, de la Constitución Política, rindo concepto sobre la demanda instaurada por el ciudadano DAVID CASTELLANOS CARREÑO, quien en ejercicio de la acción pública consagrada en los artículos 40, numeral 6º, y 242, numeral 1º, de la Carta, solicita a la Corte que se declare la inconstitucionalidad de una expresión del artículo 7 de la Ley 1474 de 2011, disposición que se transcribe enseguida con lo demandado en negritas.

*LEY 1474 DE 2011  
(julio 12)  
Diario Oficial No. 48.128 de 12 de julio de 2011*

*CONGRESO DE LA REPÚBLICA*

*Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.*

*EL CONGRESO DE COLOMBIA*

*DECRETA:*

*CAPÍTULO I.*

(...)

*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. Planteamiento de la demanda.**

El actor considera que la expresión acusada vulnera los artículos 15 y 29 Superiores, pues restringe el secreto profesional, sin que medie un debido proceso, de tal manera que obliga a los revisores fiscales a divulgar información que puede comprometer los derechos a la intimidad, a la honra y al buen nombre de otras personas. Esta restricción implica es desproporcionada e ilegítima, pues afecta la presunción de inocencia, ya que apareja consecuencias penales y disciplinarias, que se alejan del derecho comercial. Para sustentar su dicho, trae a cuento las Sentencias C-538 de 1997, T-233 de 2007, T-708 de 2008 y la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Suárez Rosero contra Ecuador del 12 de noviembre de 1997.

#### **2. Problema jurídico.**

Corresponde determinar si la decisión del legislador de obligar al revisor fiscal de denunciar ante la autoridad competente los actos de corrupción que por razones de su cargo tenga conocimiento vulnera los derechos a la intimidad al levantar la reserva del secreto profesional de lo que le han confiado, tal y como lo propone el artículo 7 (parcial) de la Ley 1474 de 2011.

#### **3. Cuestión Previa. Integración normativa.**

Aunque el cargo de la demanda se dirige exclusivamente contra un aparte del artículo 7º de la Ley 1474 de 2011, el Ministerio Público considera, y así se lo solicita a la Corte, que es necesario hacer una integración normativa con el resto del texto de este artículo, pues en él también se establece la responsabilidad por no poner en conocimiento de la autoridad correspondiente los actos de corrupción que el revisor fiscal haya encontrado en ejercicio de su cargo. Lo expresión demandada reitera lo que la antecede y lo refuerza, al señalar que sobre esta materia no procede el secreto profesional.

#### **4. Análisis jurídico.**

Es menester advertir que la tarea del revisor fiscal es, por sus funciones y responsabilidades, de la mayor relevancia para la sociedad que revisa, para sus socios, para los terceros, para el Estado y para la sociedad política. El avalar conductas delictivas o que vayan en menoscabo del patrimonio público, no es ni puede ser la misión de un revisor fiscal. Al tenor de lo dispuesto en los artículos 207 y 211 del Código de Comercio, el revisor fiscal tiene claras responsabilidades con las personas y entidades anteriores. Una lectura somera de los precitados artículos basta para constatarlo. En efecto:



**Artículo 207. 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 por que 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 de 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.*

**Artículo 211.** *El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.*

En este contexto es claro que los revisores fiscales deben velar por el funcionamiento regular de la sociedad, valga decir, porque ésta cumpla con la Constitución, con 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. La existencia de un revisor fiscal no es un asunto caprichoso, que se deje por entero en manos de los socios. Por el contrario, es la propia ley la que establece, como lo hace en el artículo 203 del Código de Comercio, que las sociedades por acciones, las sucursales de compañías extranjeras y las



sociedades en las cuales la administración no corresponda a todos los socios, deberán tener revisor fiscal.

La tarea de los revisores fiscales es relevante para cumplir las funciones y los fines del Estado. Por lo tanto, que esta tarea sea eficaz, permanente, integral, independiente, oportuna y objetiva, además de interesar a la sociedad comercial misma y a sus socios, interesa a los terceros, al Estado y a la sociedad política. Así lo reconoce la Corte en la Sentencia C-780 de 2001, al decir:

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

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

*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.*

*(...)*

*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.*

*7. Le corresponde igualmente dar fe pública, con lo cual se presume legalmente que los actos y balances que respalda con su firma se ajustan a las exigencias legales y estatutarias, además de constatar que las cifras en ellos registradas reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera del balance. Para la Corte Constitucional, sentencia C-530 de 2000, M.P. Antonio Barrera Carbonell, "El contador es un profesional que goza y usa de un privilegio que muy pocos de los demás profesionales detentan, que consiste en la facultad de otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable. Tal circunstancia particular lo ubica técnica,*



*moral y profesionalmente en un contexto personal especial, que le exige, por lo mismo, una responsabilidad también especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede, con su firma o atestación, establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos legales”.*

*De acuerdo con lo anterior, es evidente 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.*

Los revisores fiscales son garantes de la fe pública, pues su labor les permite dar fe pública de lo que revisan, como lo advierte la Corte en la Sentencia C-621 de 2003. Esta situación es excepcional, pues casi ningún otro profesional tiene tal atribución. Al tener esta competencia excepcional, los revisores fiscales tienen también una responsabilidad excepcional, a la cual se refiere la Corte, en la Sentencia C-530 de 2000, en los siguientes términos:

*(...) tal circunstancia particular lo ubica técnica, moral y profesionalmente en un contexto personal especial, que le exige, por lo mismo, una responsabilidad también especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede, con su firma o atestación, establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos legales.*

Al tener un claro deber de colaborar con las autoridades, la situación del revisor fiscal no es la de una persona que responde exclusivamente a la sociedad comercial o a sus socios. Si bien sus funciones se inscriben en los negocios de la sociedad, como lo apunta el actor, de ello no se sigue que cualquier cosa que haga la sociedad o sus socios, incluso si va en clara contravía de la Constitución y la ley, pueda tenerse como un “negocio” o como “actividad comercial”. En tal circunstancia, cualquier persona tiene el deber de poner esta situación en conocimiento de las autoridades competentes, pues este es su deber, conforme a lo previsto en el artículo 95.7 Superior. Este deber es aún más exigente cuando se trata de servidores públicos o de personas, como los revisores fiscales, que sin ser servidores públicos tienen la atribución de dar fe pública. El revisor fiscal que no cumple con su deber, además de incurrir en la responsabilidad que de ello se deriva, estaría avalando con su firma y, al hacerlo, dando fe pública, de una actuación irregular y probablemente delictiva, lo cual lo hace copartícipe de tal actuación, con la responsabilidad penal que de ello puede derivarse.

Al revisor fiscal no se le exige que juzgue las irregularidades que encuentre, sino que las ponga en conocimiento de las autoridades competentes, las cuales deben investigarlas y, si es del caso, sancionarlas. Para cumplir con su tarea la ley le brinda un generoso plazo: dentro de los seis meses siguientes a la fecha en la cual encuentre la irregularidad o tuviere la obligación legal de conocerla. Esta exigencia no va en contra del ejercicio profesional de la contaduría, ni vulnera los derechos del revisor fiscal, sino que obedece a una exigencia mínima respecto de una persona que siendo particular tiene, por virtud de la ley, competencia para dar fe pública de lo que revisa.



En vista de lo anterior, no sorprende que la Corte, al estudiar la constitucionalidad del artículo 489 del Código del Comercio, en la Sentencia C-062 de 1998, hubiese dicho:

*Al repasar las funciones del revisor fiscal puede advertirse que su labor no se agota en la simple asesoría o conservación de expectativas privadas. La suya es una tarea que involucra intereses que van más allá de la iniciativa particular y atañe, por tanto, a la estabilidad económica y social de la comunidad. Es pues natural que de tan importante papel se desprendan aun más importantes deberes, propios sí de todo ciudadano, pero que en cabeza de los revisores de la actividad social adquieren trascendencia impar. 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 deberes, del comportamiento propio, del compromiso con la sociedad.*

El secreto profesional del revisor fiscal no puede equipararse al secreto profesional del abogado, como lo pretende el actor. El revisor fiscal no debe asumir la defensa de ninguna persona en una investigación administrativa o judicial, ni en un juicio, como sí debe hacerlo el abogado; no se entera de los hechos a partir de la narración de su cliente, como lo hace el abogado, sino a partir del ejercicio de sus funciones; da fe pública de las actuaciones que revisa, lo cual no puede hacer el abogado; y tiene claros deberes para con personas y entes distintos a la sociedad comercial y a sus socios, mientras que el abogado debe velar por los intereses de su cliente. Por eso es razonable que la ley prevea que respecto de actos de corrupción no proceda el secreto profesional de los revisores fiscales. En este sentido, en la Sentencia C-062 de 1998, la Corte precisa:

*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.*

En cuanto a la presunta vulneración del debido proceso, en el evento de que al incumplirse el deber a cargo del revisor fiscal se adelante una investigación disciplinaria, este reparo no puede predicarse de la expresión demandada, sino de la norma que establezca el procedimiento disciplinario al cual debe someterse el revisor



fiscal, que es la Ley 43 de 1990. Al estudiar la constitucionalidad de esta ley, en la Sentencia C-530 de 2000, la Corte dijo lo siguiente:

*13.3.2. La Corte considera que la norma acusada es constitucional, por las siguientes razones:*

*Aún cuando la norma adolece de fallas técnicas en su formulación, como lo anota el Procurador, consagra los elementos fundamentales que deben recogerse por el cuerpo de una regulación disciplinaria. Esa regulación básica o mínima, como se verá, constituye suficiente garantía del derecho de defensa disciplinado y establece las formas propias para que la autoridad adelante una actuación disciplinaria ajustada a los principios constitucionales.*

*Estos elementos, como se anotó, están señalados, tanto en el texto del artículo 28 que se examina, como en otras disposiciones de la ley 43/90. En efecto, la ley hace referencia a las normas de conducta profesional que deben observar los contadores (art. 8), precisa la autoridad pública a quien se le otorga la competencia para ejercer como autoridad disciplinaria (arts. 16, 20 y 27), tipifica las infracciones y consagra con claridad las sanciones aplicables (arts. 23, 24, 25 y 26) y, finalmente, establece un procedimiento disciplinario (art. 28), que se sujeta a las formas propias que exige el debido proceso.*

## **5. Conclusión.**

En mérito de lo expuesto, el Ministerio Público solicita a la Corte que declare EXEQUIBLE el artículo 7 de la Ley 1474 de 2011, *por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública*”, por los cargos examinados.

Señores Magistrados,

ALEJANDRO ORDÓÑEZ MALDONADO  
Procurador General de la Nación