

RESTRICCIONES A LOS CONTADORES PÚBLICOS

Rodrigo Noguera Calderón

Honorable
Corte Constitucional
Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio
E. S. D.

Ref.: Expediente D-7731. Ley 43 de 1990, artículo 48 (parcial), por el cual se adiciona la ley 145 de 1960.

El suscrito, Decano de la Escuela de Derecho de la Universidad Sergio Arboleda, en cumplimiento de lo dispuesto por ese despacho en auto del 12 de mayo de 2009, se permite emitir opinión en el asunto de la referencia. Para cumplir tal cometido se desarrollará la siguiente agenda: síntesis de la norma demandada y de las razones de la demanda; determinación del problema jurídico a resolver; revisión de decisiones relevantes previas; análisis de las normas constitucionales que se señala como vulneradas; y conclusión.

LA DEMANDA Y SUS RAZONES

El ciudadano Francisco José Bautista Villalobos dice demandar el artículo 48 de la Ley 43 de 1990, pero en su escrito transcribe el “artículo 3” de dicha ley, aunque en su contenido sí corresponde al artículo 48. Esta norma establece una prohibición al contador públicos, consistente en no poder prestar sus servicios como asesor, empleado o contratista a las personas que haya auditado o controlado como funcionario público o revisor fiscal. Esta prohibición se extiende en el tiempo por un año a partir del retiro del contador de su cargo como funcionario público. El ataque va contra en la extensión de la prohibición al caso del revisor fiscal.

El ataque se centra en dos escenarios problemáticos: extender la prohibición al sector privado, y prohibir a los trabajadores eficientes y competentes asumir tareas ante quienes conocen de primera mano de tales cualidades y por eso solicitan su concurso. La argumentación de la demanda se construye sobre la base de los artículos 25, 26 y 333 de la Carta, que se refieren al derecho al trabajo, a la libertad de escoger profesión y oficio, y a la libertad de la actividad económica y de la iniciativa privada. En este contexto, se sostiene que la prohibición es razonable y tiene sentido respecto del funcionario público, pero no respecto del funcionario privado. El razonamiento se refuerza citando la Sentencia C-697 de 2000, de la cual se destaca que las intervenciones legislativas, en estas materias, solamente resultan legítimas si tienden a minimizar el riesgo social, a defender derechos de terceras personas, si se trata de un requisito útil y necesario para lograr el fin perseguido, siempre y cuando sea una medida proporcional respecto del objetivo a cumplir. La conclusión es que la prohibición a los revisores fiscales, que es lo que se demanda, no cumple las anteriores condiciones y, por tanto, debe ser declarado inconstitucional.

EL PROBLEMA JURÍDICO

La norma demandada prohíbe a los contadores públicos que se hayan desempeñado como funcionarios públicos o como revisores fiscales, vincularse con las empresas controladas durante el año siguiente a la terminación, en cuanto atañe al contador, de su labor de control. Lo que se cuestiona es la constitucionalidad de la prohibición respecto de los revisores fiscales y no de los funcionarios públicos. Se asume, por exclusión, que si el contador no es funcionario público, su tarea de control corresponde al sector privado y debe regirse por sus reglas. Así, pues, dentro del anterior contexto, el problema jurídico a resolver sería: ¿Es constitucional extender la prohibición existente para los funcionarios públicos a los revisores fiscales que no son funcionarios públicos?

DECISIONES RELEVANTES PREVIAS

Es menester advertir que la Corte Constitucional se ha ocupado en varias ocasiones de estudiar la constitucionalidad de la Ley 43 de

1990, como se da cuenta en las Sentencias C-597 de 1996, C-487 y C-538 de 1997, C-062 de 1998, C-530 de 2000, C-645 y C-670 de 2002, C-078 de 2003, C-914 de 2004, C-077 de 2006 y C-861 de 2008. Sin embargo, en ninguna de ellas se ha pronunciado específicamente sobre la constitucionalidad del artículo 48 de la citada ley, que es la norma impugnada, por lo cual no se advierte la existencia de cosa juzgada constitucional.

De las sentencias de constitucionalidad citadas, dos merecen especial atención en este caso: las Sentencias C-670 de 2002 y C-078 de 2003, a las que debe agregarse la sentencia citada en la demanda: la C-697 de 2000, por cuanto, como pasa a verse, en ellas la Corte se ocupa de dos principios cruciales para el presente caso.

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL

En el plano meramente normativo de los tres artículos que se mencionan por el demandante, los más relevantes son los dos últimos, que establecen la libertad de escoger profesión u oficio y la libertad de las empresas en su actividad económica. Ambas libertades, y lo mismo podría decirse del derecho al trabajo, no son absolutas. La propia Constitución establece límites a las mismas, entre los cuales se encuentran, en la parte final de los artículos 26 y 333, los límites que la ley establezca. La cuestión central es, pues, saber si la prohibición establecida por la ley para los revisores fiscales es constitucional o no.

En la demanda se impugna una prohibición establecida en la ley, a partir de la defensa de la libertad de los contadores públicos de trabajar, de elegir su oficio, y de la libertad de las empresas privadas para conducirse en sus actividades. Son dos los principios que están en conflicto: de una parte el principio de libre configuración legislativa de las profesiones, tema tratado en un caso semejante, para la profesión de ingeniero, en la Sentencia C-078 de 2003, y, de otra, el principio de la libre escogencia de oficio, estudiado, para el caso de las agencias de viajes, en la Sentencia C-697 de 2000, y para el caso específico de los contadores, en la Sentencia C-670 de 2002.

Si bien el legislador goza de una amplia libertad de configuración legislativa de las profesiones, como se desprende del primer principio, no es menos cierto que esa libertad debe ejercerse sin menoscabo de los derechos que la Constitución reconoce a las personas, reconocida por el segundo principio. Se trata entonces de un problema de ponderación de principios, que se resuelve sobre la base de establecer si la prohibición que la ley establece es o no razonable.

En la Sentencia C-697 de 2000, la Corte vincula la libertad de escoger profesión con el derecho al trabajo, el libre desarrollo de la personalidad y la libertad de empresa. Las dos libertades, la de elegir profesión y la de empresa, deben estar dominadas por los principios de igualdad y libertad, de cuya salvaguarda debe ocuparse el legislador. En el caso de actividades que conlleven un riesgo social o afecten arbitrariamente derechos de terceros, dice la Corte, la ley puede establecer restricciones a esas libertades, como exigir títulos de idoneidad, implementar mecanismos de inspección, vigilancia y control, o ciertas cargas especiales, siempre que dichas restricciones sean necesarias, valga decir: que resulten razonables y proporcionadas al fin perseguido. La exigencia de título profesional a los agentes de turismo es juzgada como inconstitucional, con fundamento en la siguiente *ratio decidendi*:

En otras palabras, dado que el establecimiento de barreras para el ejercicio de una profesión puede afectar un conjunto de derechos fundamentales de particular importancia -como el derecho a la libertad individual o el derecho al trabajo-, así como la posibilidad de que una persona acceda al mercado laboral o ejerza una determinada actividad productiva con el fin de satisfacer sus necesidades básicas y las de su familia, el control constitucional de este tipo de medidas debe ser estricto. En consecuencia, el juez debe verificar si, en efecto, la medida restrictiva tiene como finalidad evitar daños sociales o individuales que puedan ocurrir como efecto del ejercicio de la actividad regulada. Adicionalmente, resulta fundamental establecer si la restricción es verdaderamente necesaria, útil y estrictamente proporcionada para alcanzar el objetivo perseguido.

Una reglamentación excesiva o ambigua de una actividad que no comprometa un alto riesgo social o que no amenace derechos de

terceros, o la exigencia de un título innecesario o inútil para evitar un eventual riesgo social, aparece una vulneración del “núcleo esencial del derecho a ejercer un oficio y la negación de derechos que le son inherentes.”

La anterior sentencia, si bien trata el tema, lo hace en un contexto distinto. Se trata la exigencia de un título de idoneidad para ejercer una profesión y no de una prohibición temporal, que afecta el ejercicio profesional solamente respecto de las personas que estaban sometidas a control por el revisor fiscal. Por lo tanto, la anterior *ratio decidendi* no es precedente para este caso, sino *dicta*.

En la Sentencia C-670 de 2002, que es más afín al caso, pues se trata de la profesión de contador público, el problema versa sobre la exigencia de título profesional para ejercer esta labor. La Corte comienza por calificar, reiterando lo dicho en las Sentencias C-530 de 2000 y C-780 de 2001, a la contaduría pública como una labor que implica un riesgo social, y, por ello, el legislador la ha regulado con sumo cuidado. La Corte enfatiza que: “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”, circunstancia que, sigue la Corte, “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”. En el caso concreto, la exclusión de los contadores públicos autorizados del ejercicio de la profesión en conjuntos sometidos al régimen de propiedad horizontal, es juzgada por la Corte como inconstitucional, por cuanto:

Sólo podría admitirse que, la exclusión de contadores públicos autorizados de la posibilidad de ser revisores fiscales en conjuntos de uso mixto sometidos al régimen de propiedad horizontal, es un mecanismo adecuado para eliminar el riesgo social propio del ejercicio de esta profesión, si se partiera del supuesto de que los contadores públicos autorizados no cuentan con la formación necesaria para llevar a cabo las tareas propias de la revisoría fiscal y por tanto generan un riesgo social. Ello sería admitir que aunque las autoridades competentes otorgaron el título habilitante para ejercer la profesión a contadores no titulados por considerarlos idóneos, ahora

los considera incapaces de ejercer una de las facetas de su profesión, a pesar de que ellos ya superaron los requerimientos exigidos. Por tanto, el mecanismo no es adecuado, pues si el contador que porta la tarjeta profesional se presume idóneo para desempeñarse como tal, no puede el legislador, sin motivación alguna, adoptar una medida que elimina la posibilidad de que estos contadores ejerzan la revisoría fiscal para evitar un riesgo que no existe. En efecto, los contadores cuentan con un título habilitante y su idoneidad no está siendo cuestionada por quien intenta establecer la diferenciación, en este caso el legislador. Así, si el legislador admitió que los contadores no titulados que cumplieren con ciertos requisitos fueran autorizados a ejercer la profesión sin limitación alguna, no puede ahora eliminar los derechos que surgen de la expedición de la tarjeta profesional con base en una supuesta falta de idoneidad que ni siquiera fue fundamentada en el seno del Congreso al momento de debatir la ley. En ese sentido, si el legislador equiparó a todos los contadores que tienen tarjeta profesional como profesionales capacitados, no es admisible que ahora establezca diferenciaciones basadas en una supuesta ausencia de formación académica, pues en su momento, el propio legislador estableció requisitos para considerarlos como iguales a efectos del ejercicio de la profesión, y una vez superados, no puede arrebatar las posibilidades de trabajo, salvo que concurra alguna de las causales por las cuales los contadores pueden perder su licencia.

De esta sentencia puede decirse lo mismo que de la anterior, pues también trata el tema, pero lo hace desde un contexto diferente. Por lo tanto, la anterior *ratio decidendi* no es precedente para este caso, sino *dicta*.

De los anteriores *dicta*, y en especial del último, se tiene en claro que la profesión de contador público sí implica un riesgo social, lo que justifica su regulación legal. La configuración de esta regulación corresponde a la libertad del legislador, siempre y cuando se trate, no sobra repetirlo, de perseguir un fin legítimo, importante e imperioso, y se acuda a un medio adecuado, efectivamente conducente y necesario, valga decir: razonable.

El medio está claro, es la prohibición temporal que se impone al revisor fiscal, pero ¿cuál es el fin perseguido con ella? Se trata de prevenir que la persona responsable de ejercer control técnico, que

requiere una capacidad profesional, la de contador público, sobre una persona, natural o jurídica, pueda pasar de manera inmediata o pronta, a trabajar o asesorar o servir a esa persona, para evitar que el ejercicio del control pueda ser interferido o alterado por los ofrecimientos del controlado. Valga decir: se trata de preservar la independencia del responsable del control.

El fin buscado ¿es legítimo, importante e imperioso? Preservar la independencia de los responsables del control de las personas naturales y jurídicas, así se trate de empresas privadas, es un fin legítimo, pues como lo advierte la Corte en su segundo *dicta*, los contadores públicos, y es menester recordar que todo revisor fiscal es contador público, tienen el privilegio de “otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable”, lo que hace que esta profesión implica riesgo social. Al estar involucrada la fe pública, así se trate de una relación entre particulares, el asunto se torna de interés público, lo que justifica el interés del legislador de preservar la independencia del revisor fiscal.

El medio de la prohibición es razonable. La prohibición tiene una clara limitación en el tiempo: un año, y una clara limitación en la materia: sólo aplica respecto de la persona que se ha controlado como revisor fiscal. La prohibición no impide el ejercicio de la profesión, incluso con los controlados luego de ese año, ni afecta el núcleo esencial del derecho al trabajo, a la libre escogencia de profesión u oficio, o a la libre empresa, pero sí, en cambio, trata de preservar la independencia de un profesional responsable de dar fe pública.

CONCLUSIÓN

Con fundamento en las anteriores razones, mi opinión es que la norma demandada debe ser declarada exequible.

En los anteriores términos dejo rendida la opinión solicitada.

Con mis sentimientos de consideración y aprecio,

Rodrigo Noguera Calderón
Decano

