

## **Sentencia C-645/02**

### **CONTADURIA PUBLICA-Regulación/CONTADOR PUBLICO-Funciones**

**CONTADOR PUBLICO**-Colaboración y asesoramiento al particular en cumplimiento de obligaciones contables y tributarias/**CONTADOR PUBLICO**-Función principal

*Tal como lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corporación, el Contador Público colabora y asesora al particular en el cumplimiento de sus obligaciones contables y tributarias. En relación con este aspecto de la profesión, y teniendo en cuenta que algunos particulares -en especial los comerciantes- tienen el deber de llevar un registro pormenorizado de sus actividades y una relación fiable de sus estados financieros, constituye función primordial de los contadores públicos la de coordinar y asesorar a los mismos en el cumplimiento adecuado de dichos compromisos, pues ello es requisito fundamental para el manejo regular de los negocios y para la seguridad y efectividad de las relaciones jurídicas que surjan con ocasión de los mismos.*

**CONTADOR PUBLICO**-Garantía de veracidad de información sobre patrimonio

Como quiera que la situación individual de los particulares repercute en ámbitos externos que involucran el interés público, es función también del Contador Público garantizar la veracidad de la información relacionada con el patrimonio de dichos particulares, que pueda ser requerida y utilizada por el Estado o por terceros en el giro ordinario de sus negocios. En relación con esta última función, llamada por la doctrina, función fedante, la Corporación ha dicho que los contadores informan al Estado y a terceros interesados en los estados financieros de los particulares (acreedores, proveedores, etc.), acerca de hechos relacionados con el riesgo y las finanzas de las empresas, que les permitan asegurar la confianza y efectividad en los negocios que pretenden realizarse.

**CONTADOR PUBLICO**-Obligación de velar por los intereses económicos de la comunidad

**CONTADOR PUBLICO**-Facultad de otorgar fe pública sobre actos

**CONTADOR PUBLICO**-Información administrada

**CONTADOR PUBLICO**-Relevancia crucial de información en control fiscal y contable/**CONTADOR PUBLICO**-Fe de la veracidad de movimientos comerciales

Gracias a que los contadores dan fe de la veracidad de los movimientos comerciales, el Estado se encuentra en posibilidad de determinar -con cierta fidelidad- cuáles son las obligaciones que los particulares adquieren con el fisco y

cuál es el monto de dichas obligaciones. Ya que los compromisos tributarios dependen de las operaciones patrimoniales y comerciales de las sociedades y de los individuos, la información que se tenga acerca de dicho movimiento resulta determinante para proceder a su exigibilidad.

### **CONTADOR PUBLICO-Función fedante**

Los contadores públicos tienen a su cargo el ejercicio de una función crucial para el interés general: la función de dar fe de la veracidad de ciertos hechos que repercuten en el desarrollo confiable y seguro de las relaciones comerciales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares frente al Estado.

**CONTADURIA PUBLICA-Riesgos sociales/CONTADOR PUBLICO-** Certificación de estados financieros, balances y demás acontecimientos contables de empresas

**CONTADOR PUBLICO-Responsabilidad por el riesgo social/CONTADOR PUBLICO-** Regulación de profesión por la ley

**TITULO DE IDONEIDAD-Exigencia legislativa/TITULO DE IDONEIDAD-** Vigilancia e inspección de ejercicio de profesiones

**PROFESION U OFICIO-Control por el Estado/DERECHO A ESCOGER Y EJERCER LIBREMENTE PROFESION U OFICIO-Límites**

*El deber estatal de control de las profesiones y oficios limita el espectro de acción de quienes despliegan su actividad en ellas, pero se encuentra justificado en el hecho de que el riesgo social implícito a dichas actividades así lo exige. Sobre este particular, la Corte Constitucional ha dicho que el derecho a escoger y a ejercer libremente profesión u oficio, encuentra dos tipos de limitantes que se hallan en principio justificadas por el ordenamiento constitucional: una limitante externa, que tiene que ver con la amplitud de las potestades derivadas de la misma profesión u oficio y otras internas, que se vinculan más con el núcleo esencial del derecho.*

**CONTADOR PUBLICO-Labor en el campo de la confianza pública no es un fin per se**

La potestad de la que el contador público está investido, que le permite dar fe de la veracidad de un hecho relevante en términos de la realidad contable de un particular, se encuentra al servicio de uno de los fines del Estado, que es el de preservar los intereses públicos, en especial los de la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información contable de los particulares. De allí que también deba reconocerse que la labor ejercida por los Contadores en el campo de la confianza pública no es un fin per se. En el contexto en el que se habla, aquella debe ser tenida como el instrumento necesario para

garantizar un objetivo social, concreto e identificable, que está representado en la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y en la veracidad de la información contable de los particulares.

**CONTADURIA PUBLICA**-Potestad configurativa del legislador para fijar campo de acción

De conformidad con el modelo democrático sobre el cual se funda el Estado colombiano, el legislador es el encargado de definir los mecanismos necesarios para garantizar la estabilidad de los mercados y la confiabilidad de las relaciones comerciales, así como de la información financiera que provenga de dicha actividad.

**EMPRESA**-Función social que implica obligaciones/**LIBERTAD ECONOMICA**-Interés general/**DERECHO A EJERCER ACTIVIDAD ECONOMICA**-Potestades no son absolutas

**LIBERTAD ECONOMICA**-Ley es la única autorizada para regular límites

**LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN CONTADURIA PUBLICA**-Definición de campos específicos

El llamado a definir los campos específicos en los que se requiere de la presencia de un contador público, como instrumento de certificación y garantía de veracidad de actos y hechos jurídicos, también es el legislador; ello dentro del amplio margen de acción que le otorga su potestad configurativa.

**CONTADOR PUBLICO**-Criterio es económico para establecer hechos o actos que deben contar con certificación/**CONTADOR PUBLICO**-Determinación de necesidad de firma del contador

El criterio para establecer cuáles hechos o actos deben contar con la certificación del contador público es económico: no es la naturaleza del acto lo que determina la necesidad de la firma del contador, sino el monto del mismo.

**CONTADOR PUBLICO**-Calidad para certificar y dictaminar balances y otros estados de personas jurídicas cuyos ingresos o activos brutos sean o excedan determinado monto/**CONTADOR PUBLICO**-Calidad para dictaminar balances generales y otros de personas solicitantes de financiamiento superior a determinado monto

**CONTADOR PUBLICO**-Calidad para certificar y dictaminar estados financieros e información contable incluida en estudios de proyectos de inversión

**CONTADOR PUBLICO**-Firma de declaración de renta cuando patrimonio supere determinado monto/**CONTADOR PUBLICO**-Firma de declaración de

ingresos y patrimonio de empresas obligadas a llevar libros de contabilidad cuando supere determinado monto

**CONTADOR PUBLICO**-Monto al que ascienden hechos contables determina necesidad de certificación o dictamen

**LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN CONTADURIA PUBLICA**-Eventos en que se requiere presencia como fuente de certificación

**CONTADURIA PUBLICA**-No todos los hechos contables implican un mismo riesgo social

**CONTADOR PUBLICO**-Competencia legislativa para determinar hechos que requieren ser certificados

**CONTADOR PUBLICO**-Establecimiento legislativo de montos máximos a partir de los cuales se requiere la firma

Nada impide que el legislador establezca montos máximos a partir de los cuales se requiera la firma del contador público como garantía de veracidad de los hechos por él certificados. Es claro -de acuerdo con las consideraciones hechas en esta sentencia- que tal facultad es expresión directa de la potestad asignada al legislador para regular aspectos vinculados con la libertad económica y la libertad de empresa, aspectos que se conectan de forma inmediata con la conservación de la seguridad financiera y la confiabilidad de los estados contables de los particulares.

**CONTADOR PUBLICO**-Función instrumental/**CONTADOR PUBLICO**-Confianza y fe públicas

**CONTADOR PUBLICO**-Fin constitucional de guardar confianza pública determina pertinencia del instrumento

**CONTADOR PUBLICO**-Necesidad no la fija interés en recibir remuneración

**CONTADOR PUBLICO**-Derecho al trabajo sujeto al interés general

**PROFESION U OFICIO**-Restricciones que garanticen la armonía social y permitan coordinación de diversas actividades

**PROFESION U OFICIO**-Regulación social sujeta a normas de comportamiento y conducta

**DERECHO AL TRABAJO**-No faculta ejercicio de actividad sin restricción alguna/**DERECHO AL TRABAJO**-Implica control e inspección por el Estado

**DERECHO AL TRABAJO**-No implica obligación del Estado a dar pleno empleo a todos los individuos

**CONTADOR PUBLICO**-No exigencia de remuneración plena por todos los hechos

**CONTADOR PUBLICO**-Hechos contables que no requieren certificación

El hecho de que para ciertos hechos contables no se requiera la certificación del contador público no significa que éste sea innecesario en las actividades corrientes de la empresa o que su presencia no sea indispensable en el desarrollo normal de las actividades comerciales de los particulares. Recuérdese que las funciones asignadas por la ley a los contadores públicos no se limitan a la certificación de veracidad de los hechos puestos a su consideración, sino que también incluyen la asesoría y dirección constantes en el cumplimiento de las obligaciones contables impuestas a los individuos. Ello hace suponer que una restricción, apenas marginal, en la posibilidad de obtener una remuneración por una labor usualmente asignado al contador, no constituye vulneración alguna de su derecho al trabajo, pues los contadores siguen siendo indispensables en el desarrollo cotidiano de la actividad empresarial.

**CONTADOR PUBLICO**-Aval con independencia de las cifras a las que ascienden los hechos que desean certificar

**PRINCIPIO DE LA CONFIANZA PUBLICA**-Ley determina dónde y en qué medida se afecta

Referencia: expediente D-3888

Demanda de inconstitucionalidad contra los literales b), d) y e) del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 y los artículos 596 y 599 (parciales) del Estatuto Tributario.

Actores: Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas y otro

Magistrado Ponente:  
Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil dos (2002)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por los magistrados doctores Marco Gerardo Monroy Cabra -quien la preside-, Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra, Manuel José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño, Rodrigo Escobar Gil, Eduardo Montealegre Lynett, Alvaro Tafur Gálvis y Clara

Inés Vargas Hernández, 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,

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, los ciudadanos Saúl Gonzalo Cárdenas y Leonardo Alvarez Puertas, actuando en nombre propio y haciendo uso de los derechos consagrados en los artículos 40 y 95 de la Constitución Política, demandaron ante esta Corte los literales b), d) y e) del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 y los artículos 596 y 599 (parciales) del Estatuto Tributario.

Los actores consideran que estas normas violan la Carta Fundamental en sus artículos 13, 25, 26, 53, 54 y 83.

## II. NORMA DEMANDADA

Se transcribe a continuación el texto de las normas acusadas y se subraya y resalta lo demandado:

*“LEY 43 DE 1990  
“(diciembre 13)*

*“por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones”.*

*“Artículo 13. Además de lo exigido por las leyes anteriores, se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos:*

*“(…)*

*“2. Por la razón de la naturaleza del asunto.*

*(…)*

***“b) Para certificar y dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas jurídicas o entidades de creación legal, cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior y/o cuyos activos brutos el 31 de diciembre de ese año sea o excedan al equivalente de 5.000 salarios mínimos. Así mismo para dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas naturales, jurídicas, de hecho o entidades***

**de creación legal, solicitante de financiamiento superiores al equivalente de 3.000 salarios mínimos ante entidades crediticias de cualquier naturaleza y durante la vigencia de la obligación.**

**(...)**

**“d) Para certificar y dictaminar sobre estados financieros e información adicional de carácter contable, incluida en los estudios de proyectos de inversión, superiores al equivalente a 10.000 salarios mínimos.**

**“e) Para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos contables que deban presentar los proponentes a intervenir en licitaciones públicas, abiertas por instituciones o entidades de creación legal, cuando el monto de la licitación sea superior al equivalente a dos mil salarios mínimos.”**

Estatuto Tributario

“Artículo 596. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA. La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:

“(...)

“6. La firma del Revisor Fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.

**“Los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a cien millones de pesos ( \$ 100.000.000). (Valor año base 1987).**

“Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

*“Artículo 599. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE INGRESOS Y PATRIMONIO. La declaración de ingresos y patrimonio deberá contener:*

*(...)*

*“6. La firma del Revisor Fiscal, cuando se trate de entidades obligadas a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligadas a tener Revisor Fiscal.*

**“Las demás entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de ingresos y patrimonio firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la entidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a cien millones de pesos (\$ 100.000.000). (Valor año base 1987).”**

*“Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de ingresos y patrimonio, el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.”*

### **III. LA DEMANDA**

Los actores afirman que las normas demandadas son inequitativas, desiguales y discriminatorias, así como atentan contra los derechos fundamentales vinculados con el derecho al trabajo, porque al establecer las sumas de dinero de ciertos sucesos contables a partir de las cuales se requiere certificación y dictamen de un contador público, se deja por fuera acontecimientos de igual naturaleza pero de inferior valor que también requerirían del aval de un contador público.

Advierten que el ejercicio de la contaduría implica un riesgo social, por lo que la Ley no puede admitir que, para la certificación de ciertos actos de menor valor, se considere innecesaria la firma del contador público. Sostienen que esto quebranta el derecho a la igualdad de los contadores pues éstos no recibirían la remuneración respectiva por prestar su firma para certificar actos jurídicos de cuantías inferiores a las establecidas en la ley.

También dicen que las normas acusadas quebrantan la presunción de buena fe, contenida en el artículo 83 de la Carta, en relación con actos jurídicos cuyo monto se calcula por debajo de las tarifas legales. La fe pública se pondría también en entredicho –agregan- porque se establecería un límite monetario para su vigencia.

Según su criterio, los límites establecidos por el legislador en relación con aquellas situaciones jurídicas que no requieren firma de contador perjudican y debilitan el



control que debe ejercer el Estado en relación con la actividad económica de los asociados, así como facilita la evasión y elusión fiscales.

Así –dicen- innumerable cantidad de individuos elaborarán sus estados financieros, declaración de impuestos y toda clase de información contable de manera desviada y fraudulenta, pues para ciertos eventos financieros no será necesario el aval del contador público, que es quien certifica la veracidad de tales cálculos.

#### **IV. INTERVENCIONES**

##### **1. Intervención del Ministerio de Educación Nacional**

Dentro del término correspondiente, la abogada, Julia Betancourt Gutiérrez, en representación del Ministerio de Educación, presentó las siguientes razones para solicitar la declaratoria de constitucionalidad de las normas acusadas.

La interviniente señala que, de acuerdo con el análisis del contexto normativo de la Contaduría Pública, los contadores están llamados a prestar servicios inherentes a la disciplina contable, sin que quepa duda alguna de que, aparte de la naturaleza del ente o el monto de la operación, toda actividad contable debe ser realizada por un contador público. En este sentido –dice- la presencia del contador público es indispensable para dar fe de la información financiera incluso en los eventos en que, por el monto de la operación, dicha calidad no requiere ser demostrada.

Finalmente, advierte que a partir de las modificaciones hechas en materia de estados financieros por la Ley 222 de 1995, la presencia del contador público es necesaria para la presentación de todos los estados financieros, pero, atendiendo a las previsiones de la Ley 43 de 1993, su certificación sólo se requerirá cuando así lo solicite el usuario de la información contable.

##### **2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)**

En representación de la entidad de la referencia, intervino la abogada, Amparo Merizalde de Martínez, para solicitar la declaración de exequibilidad de las normas acusadas.

En primer lugar, la interviniente resalta la función que realizan los contadores públicos en el desempeño de las actividades financieras de los particulares y subraya su condición de garantes de la fe pública en el manejo de los asuntos contables de los particulares.

Fundada en tales apreciaciones, la representante de la DIAN sostiene que las disposiciones demandadas de la Ley 43 de 1990 no quebrantan la Constitución Política porque, “teniendo en cuenta que el principal beneficiario de la existencia de la contaduría es el particular que goza de información oportuna, adecuada y eficaz, para él es indiferente si el Estado exige o no la presencia de contadores públicos

dentro de sus actividades. De esta manera, una persona diligente, organizada y seria contratará contadores públicos para el ejercicio de sus negocios o de sus actividades particulares, se lo exija o no la ley. Si el particular no lo hiciera cuando la ley no lo exige, será éste quien se perjudique de su descuido, no pudiendo la Corte obligarlo a algo que corresponde a su esfera íntima y personal.”

Adicionalmente, sostiene que como la actividad económica se desenvuelve en un ambiente de libertad, la necesidad de firma del contador público debe mirarse como una situación excepcional que sólo redundaría en beneficio del interés público. Así, cuando el legislador exige la firma del contador para ciertos documentos, está preservando la libertad económica de quienes no cumplen con los parámetros relativos al monto de la operación, y resaltando cuáles actos considera de interés público.

En últimas –dice-, lo que el legislador ha hecho no es afirmar que por debajo de las cifras establecidas en la ley, la transparencia en la información no se requiere, sino que por debajo de esas cifras, el acto jurídico de que se trata es de interés particular y no público.

Para la entidad interviniente, las normas demandadas no establecen discriminación alguna en contra de los contadores, pues nada impide que una empresa que no tiene la obligación de certificar ciertas circunstancias de orden contable mediante firma de contador, por razón del inferior valor del evento contable, contraten contadores públicos para la fiscalización de sus actividades corrientes. Por el contrario, a su juicio la norma propicia la sana competencia entre los contadores porque propicia que éstos, con fundamento en su buena reputación, puedan acceder a las compañías que requieren de sus firmas para certificar sus estados contables.

### **3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario**

Actuando dentro del término procesal previsto, el instituto de la referencia considera que los requisitos establecidos para la presentación de la información contable con la firma del contador van dirigidos a las empresas, no a los contadores. En esa medida, las disposiciones legales acusadas no quebrantan el derecho al trabajo del contador, derecho que, además, no consiste en una obligación general del Estado de proveer a todos los asociados de pleno empleo. Adicionalmente, las normas se refieren a “contadores ‘vinculados o no laboralmente’ a la empresa, lo que indica que la norma no tiene efecto alguno con un puesto de trabajo”.

De otro lado, la calidad de contador se requiere para dar fe de los estados contables o balances financieros de las empresas, independientemente que éstos sobrepasen las cifras establecidas por la Ley 43 de 1990. Además, las normas acusadas no están estableciendo un requisito adicional para el ejercicio de la profesión de contador, sino que están señalando algunos casos en el que la firma del contador es indispensable, situaciones que son claramente distintas. El instituto reconoce que, antes que restringir las posibilidades laborales de los contadores, las normas

acusadas las promueven al incrementar la necesidad de estos profesionales en las empresas particulares.

El principio de la presunción de buena fe tampoco se ve violentado por las normas acusadas porque la certificación del contador actúa apenas como un requisito para completar la prueba contable en los casos señalados en las disposiciones legales, además de que el principio de la fe pública, a que se refiere la Ley 43 de 1990, no es de reconocimiento constitucional sino legal, por lo cual puede ser regulado por el legislador.

## **V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN**

El Procurador General de la Nación, Edgardo Maya Villazón, solicita a la Corte declarar la exequibilidad de las normas demandadas.

La vista fiscal asegura que es potestativo del legislador regular los asuntos relacionados con la materia tributaria, la cual incluye aspectos vinculados al efectivo recaudo de los tributos y a la forma de cumplir cumplidamente con dichas obligaciones. En este sentido, la Procuraduría encuentra en las normas acusadas un mecanismo para agilizar el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, en la medida en que se exime al sujeto obligado del deber de conseguir la firma del contador público para ciertos eventos contables de menor cuantía.

Dentro de la tendencia actual de la producción legislativa, dice el Procurador, es común encontrar actuaciones para las cuales no se requiere la intervención de un profesional, pues se trata de propagar la presunción del principio de la buena fe a todas las áreas de la vida pública. Por ello sería excesivo que el legislador, para garantizar el incremento de los ingresos y del mercado laboral de los contadores, exigiera su firma en cualquier actividad que sea de su incumbencia.

Así las cosas, afirma que los límites establecidos en las normas acusadas no atentan contra el derecho al trabajo de los contadores públicos; como tampoco vulneran el derecho a la igualdad, pues de la ley acusada no puede reprocharse que haga diferencia o clasificación entre contadores. Las diferencias establecidas en la norma se refieren a documentos y a situaciones financieras concretas, no a profesionales de las ciencias contables.

Por último, tampoco se quebranta el principio de la buena fe, pues en relación con los documentos respecto de los cuales no se exige la firma de un contador, el responsable de la veracidad de los datos en ellos incluidos será el titular de la obligación tributaria que los presente.

## **VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE**

### **1. Competencia**

La Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda objeto de revisión, toda vez que las normas acusadas hacen parte, respectivamente, de una Ley de la República y de un Decreto con fuerza de Ley.

## **2. Problema Jurídico**

El problema jurídico planteado en la demanda consiste en determinar si la no exigibilidad de la firma de un contador público para la presentación de ciertos acontecimientos contables vulnera -como dice el demandante- el derecho a la igualdad de los contadores, pues no les permite recibir la remuneración correspondiente por dichos actos o documentos; si esa preceptiva afecta también el principio constitucional de la buena fe, en la medida en que éste no operaría o, más bien, no quedaría protegido en el caso de los actos jurídicos o los documentos que no requieren de certificación de contador público; si, además, la preceptiva debilita el control estatal sobre la actividad de los particulares, y, en general, si la aludida exclusión introduce un elemento de inseguridad jurídica en relación con la fe pública que se le encarga proteger a los contadores públicos.

Para resolver estos interrogantes, la Corte procederá a hacer una breve exposición de las funciones que le compete realizar a los contadores públicos, para luego entrar a analizar si los principios y derechos constitucionales aludidos por el demandante se encuentran en verdad puestos en peligro por vía de las disposiciones que han sido objeto de censura.

## **3. Funciones de los contadores públicos**

La Contaduría Pública es una profesión regulada, en el ordenamiento jurídico colombiano, por la Ley 43 de 1990. De conformidad con el artículo primero de dicho estatuto, un contador público es una persona natural facultada para “dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.”

En primer lugar, tal como lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corporación, el Contador Público colabora y asesora al particular en el cumplimiento de sus obligaciones contables y tributarias. En relación con este aspecto de la profesión, y teniendo en cuenta que algunos particulares -en especial los comerciantes- tienen el deber de llevar un registro pormenorizado de sus actividades y una relación fiable de su estados financieros, constituye función primordial de los contadores públicos la de coordinar y asesorar a los mismos en el cumplimiento adecuado de dichos compromisos, pues ello es requisito fundamental para el manejo regular de los negocios y para la seguridad y efectividad de las relaciones jurídicas que surjan con ocasión de los mismos.

En segundo término, y como quiera que la situación individual de los particulares repercute en ámbitos externos que involucran el interés público, es función también del Contador Público garantizar la veracidad de la información

relacionada con el patrimonio de dichos particulares, que pueda ser requerida y utilizada por el Estado o por terceros en el giro ordinario de sus negocios.

Así, por ejemplo, para resaltar esa función consistente en reputar la veracidad de los hechos puestos a su conocimiento, la Corte ha dicho que *“La atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales y estatutarios (ibid., art. 10). Los estados financieros y demás documentos y actos de naturaleza contable, en los cuales forzosamente interviene un contador público, suministran información económica a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico (D.R 2649 de 1993., art. 19).”*<sup>[1]</sup>

En relación con esta última función, llamada por la doctrina, función fedante, la Corporación ha dicho que los contadores informan al Estado y a terceros interesados en los estados financieros de los particulares (acreedores, proveedores, etc.), acerca de hechos relacionados con el riesgo y las finanzas de las empresas, que les permitan asegurar la confianza y efectividad en los negocios que pretenden realizarse<sup>[2]</sup>. En este sentido, la Ley 43 de 1990 ha reconocido que la función de depositario de la fe pública cumple papel definitorio en el ejercicio de la Contaduría Pública, pues, tal como lo establece el artículo 35 de dicho estatuto:

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

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

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

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

Ahora bien, en cuanto tiene que ver con la importancia de dicha función, la Jurisprudencia Constitucional ha efectuado un claro reconocimiento en virtud del cual, el contador “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...” [3]

En efecto, si se repara en el tipo de asignaciones encargadas por la Ley 43 de 1990 al Contador Público se verá que la información administrada por ellos se vincula con actividades relativas a la “organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.”/Art. 2º Ley 43/90)

La relevancia de dicha información en el campo del control fiscal y contable es crucial. Precisamente, gracias a que los contadores dan fe de la veracidad de los movimientos comerciales, el Estado se encuentra en posibilidad de determinar - con cierta fidelidad- cuáles son las obligaciones que los particulares adquieren con el fisco y cuál es el monto de dichas obligaciones. Ya que los compromisos tributarios dependen de las operaciones patrimoniales y comerciales de las sociedades y de los individuos, la información que se tenga acerca de dicho movimiento resulta determinante para proceder a su exigibilidad. En este sentido, la Corte Constitucional reconoció que:

“...la información tributaria es el medio por el cual la Administración puede controlar el cumplimiento de los deberes ciudadanos para con el fisco y por ende, obtener el real recaudo de los dineros provenientes del pago de los impuestos, tasas y contribuciones, con los cuales se atiende el funcionamiento del aparato estatal y la satisfacción de las necesidades públicas, por lo que, la obligación formal de los contribuyentes, de suministrar a la Administración de Impuestos, la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del

consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibídem.”( Sentencia C-844 de 1999)

#### **4. Función fedante del Contador Público**

De lo anteriormente expuesto se concluye que los contadores públicos tienen a su cargo el ejercicio de una función crucial para el interés general: la función de dar fe de la veracidad de ciertos hechos que repercuten en el desarrollo confiable y seguro de las relaciones comerciales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares frente al Estado.

Este nexo, que vincula la actividad de los contadores públicos con la confianza pública, permite establecer que el ejercicio de la contaduría conlleva algunos riesgos sociales. La certificación de los estados financieros y de los balances y demás acontecimientos contables de las empresas apareja una gran responsabilidad para los contadores públicos, que, utilizada de manera inadecuada, podría afectar la estabilidad del mercado o disminuir los niveles de confiabilidad y credibilidad de las empresas.

De otro lado, el reconocimiento de que a una potestad como la conferida a los contadores públicos va unida también una responsabilidad por el riesgo social implica que el ejercicio de esta profesión puede ser regulado por la ley. Ciertamente, tal como lo establece el primer inciso del artículo 26 de la Constitución Política, mientras la ley está facultada para exigir títulos de idoneidad, las autoridades competentes se hallan habilitadas para vigilar e inspeccionar el ejercicio de las profesiones.

El deber estatal de control de las profesiones y oficios limita el espectro de acción de quienes despliegan su actividad en ellas, pero se encuentra justificado en el hecho de que el riesgo social implícito a dichas actividades así lo exige. Sobre este particular, la Corte Constitucional ha dicho que el derecho a escoger y a ejercer libremente profesión u oficio, encuentra dos tipos de limitantes que se hallan en principio justificadas por el ordenamiento constitucional: una limitante externa, que tiene que ver con la amplitud de las potestades derivadas de la misma profesión u oficio y otras internas, que se vinculan más con el núcleo esencial del derecho. Así se refirió la Corte sobre este aspecto:

2. En tanto derecho fundamental que es, el derecho a escoger libremente profesión u oficio goza de una garantía constitucional que opera en dos direcciones: la primera, proyectada hacia la sociedad - es decir, que delimita las fronteras del derecho -, adscribe de manera exclusiva al legislador, de un lado, la competencia para regular los requisitos que deben cumplir los aspirantes a ejercer actividades que

requieran capacitación técnica o científica si es su deseo obtener el título correspondiente, así como las condiciones en que el ejercicio de la misma puede ser sometido a inspección y vigilancia por las autoridades competentes. La segunda, de orden interno, se dirige expresamente a proteger el núcleo esencial del derecho a la escogencia, de tal manera que no puede el legislador, sin lesionarlo, restringir, limitar o cancelar ese ámbito de inmunidad en el que no es posible injerencia alguna.<sup>[4]</sup>

Mientras la segunda de las garantías -la interna- es absoluta, es decir, opera igualmente para las profesiones y los oficios, la primera sólo se predica de las profesiones y de las ocupaciones, artes u oficios que requieran formación académica e impliquen un riesgo social. La Constitución actual emplea en este punto criterios de diferenciación relativos al riesgo a que queda expuesto el conglomerado social como consecuencia del ejercicio de una determinada actividad -sea a nivel profesional, técnico o empírico-, antes que al mayor o menor grado de escolaridad requerido para ejercerlas, cual era la pauta escogida por la Constitución Nacional de 1886.<sup>[5]</sup>

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

Los recortes que el legislador está autorizado para imponer al ejercicio de determinada profesión u oficio, se hallan principalmente justificados en el hecho de que no existen en el ordenamiento jurídico, derechos subjetivos de naturaleza absoluta. (Sentencia C-505 de 2001 M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra)

La potestad de la que el contador público está investido, que le permite dar fe de la veracidad de un hecho relevante en términos de la realidad contable de un particular, se encuentra al servicio de uno de los fines del Estado, que es el de preservar los intereses públicos, en especial los de la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información contable de los particulares.

De allí que también deba reconocerse que la labor ejercida por los Contadores en el campo de la confianza pública no es un fin per se. En el contexto en el que se habla, aquella debe ser tenida como el instrumento necesario para garantizar un objetivo social, concreto e identificable, que está representado en la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y en la veracidad de la información contable de los particulares.

## **5. Potestad configurativa del Legislador para fijar el campo de acción de los contadores públicos**



De conformidad con el modelo democrático sobre el cual se funda el Estado colombiano, el legislador es el encargado de definir los mecanismos necesarios para garantizar la estabilidad de los mercados y la confiabilidad de las relaciones comerciales, así como de la información financiera que provenga de dicha actividad.

En efecto, según el artículo 333 de la Carta Política, la empresa, como base del desarrollo económico, tiene una función social que implica obligaciones. Ello quiere significar que la libertad económica, base de la libre empresa, se desenvuelve en términos del interés general. Las potestades derivadas del derecho a ejercer una actividad económica no son absolutas, pues deben consultar siempre los intereses públicos puestos en juego. Además, como por disposición del inciso primero de la misma norma, la actividad económica y la iniciativa privada son libres, pero se ejercen dentro de los límites del bien común; y como para su ejercicio nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley, claro es suponer que el legislador es el único autorizado para imponer restricciones a la misma.

Del contexto general en el que se desarrolla la actividad legislativa en el país y atendiendo al hecho que la Ley es la única autorizada para regular los límites dentro de los que se ejerce la libertad económica (Art. 333 C.P.), resulta fácil concluir que el legislador es el encargado de definir cuáles hechos o aspectos de esa realidad, dentro de los que se incluyen la actividad financiera de los particulares y sus efectos contables y tributarios, afectan en mayor o menor medida el interés público.

El corolario que se extrae de esta máxima –en relación con el tema que suscita la presente decisión- es que el llamado a definir los campos específicos en los que se requiere de la presencia de un contador público, como instrumento de certificación y garantía de veracidad de actos y hechos jurídicos, también es el legislador; ello dentro del amplio margen de acción que le otorga su potestad configurativa.

## **6. Exequibilidad de las disposiciones acusadas**

Ahora bien, en lo que tiene que ver con el reproche esencial de la demanda, las normas acusadas presentan un común denominador. Ellas señalan que ciertos hechos contables, ciertos actos jurídicos que repercuten en los estados financieros de personas naturales o jurídicas, requieren ser certificados por un contador público. El criterio para establecer cuáles hechos o actos deben contar con la certificación del contador público es económico: no es la naturaleza del acto lo que determina la necesidad de la firma del contador, sino el monto del mismo.

Así, las normas acusadas de la Ley 43 de 1990 hablan de que se requiere tener la calidad de contador público para certificar y dictaminar sobre balances y otros estados financieros de personas jurídicas o entidades de creación legal, cuyos

ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior y/o cuyos activos brutos el 31 de diciembre de ese año sea o excedan al equivalente de 5.000 salarios mínimos. Así mismo, se requiere tal calidad para dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas naturales, jurídicas, de hecho o entidades de creación legal, solicitante de financiamiento superiores al equivalente de 3.000 salarios mínimos. De igual modo, debe tenerse el título de Contador Público para certificar y dictaminar sobre estados financieros e información adicional de carácter contable, incluida en los estudios de proyectos de inversión, superiores al equivalente a 10.000 salarios mínimos, o para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos contables que deban presentar los proponentes a intervenir en licitaciones públicas, abiertas por instituciones o entidades de creación legal, cuando el monto de la licitación sea superior al equivalente a dos mil salarios mínimos.

El Estatuto Tributario, por su parte, establece que la declaración de renta de los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberá ir firmada por contador público cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a cien millones de pesos ( \$ 100.000.000); pero también dispone que la declaración de ingresos y patrimonio de las empresas obligadas a llevar libros de contabilidad deberá ir firmada por contador público cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a cien millones de pesos ( \$ 100.000.000), (Valor año base 1987).

Como en todos los casos se observa, es el monto al que ascienden los hechos contables el que determina la necesidad o no de la certificación o dictamen de los contadores públicos. Pues bien, como es precisamente contra dichos montos que se dirigen los cargos de la demanda, habría que responder al impugnante, con base en los argumentos ya expuestos, que es el legislador, en ejercicio de su libertad configurativa, el llamado a considerar los eventos en que se requiere la presencia del contador público, como fuente de certificación y garantía de la fe pública, de acuerdo a la valoración que se haga en la ley de la incidencia de dicha función en la preservación de la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales.

Y ello porque -como se dijo- no todos los hechos contables implican un mismo riesgo social y sólo corresponde al legislador, en su calidad de regulador de la actividad económica -que en este punto es de mayor amplitud- determinar cuáles de ellos, por afectarlo de forma significativa, requieren ser certificados por los contadores públicos. Dicho de otro modo, la determinación de los hechos que requieren ser certificados por contador público es de competencia del legislador, que puede hacer uso de tal potestad de acuerdo con la valoración que haga de la incidencia de dichos eventos en el contexto general de la economía.

Recapitulando, pues, la información prevista, esta Sala no encuentra que exista reparo alguno de exequibilidad en las normas acusadas por violación de la Carta Política.

Desde el punto de vista del cargo general de la demanda, nada impide que el legislador establezca montos máximos a partir de los cuales se requiera la firma del contador público como garantía de veracidad de los hechos por él certificados. Es claro -de acuerdo con las consideraciones hechas en esta sentencia- que tal facultad es expresión directa de la potestad asignada al legislador para regular aspectos vinculados con la libertad económica y la libertad de empresa, aspectos que se conectan de forma inmediata con la conservación de la seguridad financiera y la confiabilidad de los estados contables de los particulares.

Desde otra perspectiva -adelantada ya en esta providencia- no sería sensato que el legislador exigiese la certificación del contador público para todos los hechos contables independientemente de su cuantía. Precisamente, está en el terreno de valoración del legislador el admitir que la incidencia de los hechos contables en la órbita de la confianza pública no es siempre la misma y que el riesgo al que se someten la confianza y seguridad de las relaciones comerciales es directamente proporcional al monto de los acontecimientos contables. La anterior es una reflexión de sentido común que refleja el elemento de proporcionalidad que debe existir en toda disposición legal.

De allí que la Corte no encuentre inexecutable el que el legislador haya restringido la función fedante de los contadores públicos en los términos en que lo hicieron las normas demandadas; como tampoco encuentra que se haya quebrantado la constitución en la forma en que lo señalan los demás cargos de la demanda, tal como pasa a explicarse.

## **7. Cargo por violación del derecho al trabajo**

Los demandantes sostienen al respecto que como los contadores públicos no son necesarios en la certificación de los hechos contables inferiores a los montos establecidos en la ley, las normas acusadas vulneran su derecho al trabajo pues les impide cobrar por tales certificaciones.

Para responder al reproche de los impugnantes baste recordar que la función ejercida por los contadores públicos es instrumental y se encuentra al servicio de un fin superior que es el de la confianza y la fe públicas. Desde este punto de vista, el fin constitucional de guardar la confianza pública es el que determina la pertinencia del instrumento, no a la inversa. La amplitud que el legislador tenga de este concepto es la que fija la necesidad del contador público, mas no es el interés en recibir una remuneración el que decide qué actos han de ser certificados por el contador público. Si ello fuese así, no cabe duda que todos los actos o hechos contables serían susceptibles de ser remunerados, circunstancia que desbordaría los cauces de la proporcionalidad frente a la realidad económica y financiera, de acuerdo con los conceptos vistos precedentemente.

Ahora bien, la circunstancia que el instrumento jurídico –es decir, la certificación del contador- no esté en posición de condicionar el objetivo constitucionalmente perseguido –la confianza pública- es una muestra de que el derecho al trabajo, que está implícito en esa actividad lucrativa, se encuentra sometido a las restricciones impuestas por el interés general. Esto por cuanto que el ejercicio de cualquier profesión u oficio se entiende supeditado por las exigencias que implanta el propio orden social, sin que por tales limitantes pueda decirse que el derecho al trabajo sufre desmedro alguno o que el legislador, al establecerlos, se entrometa indebidamente en la órbita esencial de esa prerrogativa.

La vigencia de un orden jurídico presupone que, incluso en el marco de libertad que rodea el ejercicio de toda profesión u oficio, es necesario imponer restricciones que garanticen la armonía social y permitan la coordinación de las diversas actividades de los individuos. En este escenario de regulación social, toda profesión y oficio están sometidos a normas de comportamiento y conducta que, sin embargo, no constituyen disminución de la integridad del derecho al trabajo. Sobre este particular, aunque haciendo referencia expresa a la profesión de abogado, la Corte Constitucional reconoció que el derecho al trabajo no faculta a su titular para ejercer actividades laborales sin restricción alguna sino que implica un control y una inspección por parte del Estado que garantice la vigencia del orden jurídico y la conservación de los intereses públicos. Así se manifestó esta Corporación al respecto cuando dijo:

“Como lo ha señalado reiteradamente la Corte Constitucional, el derecho al trabajo es elemento esencial del orden político y social, pero en modo alguno supone un desempeño de las profesiones y oficios despojado de todo nexo con los deberes y obligaciones que su ejercicio impone, en total y absoluta independencia de la inevitable regulación legal, así como tampoco que pueda constituir una actuación extraña a la necesaria inspección y vigilancia de las autoridades competentes, por razones de interés general.

“Por ello, no es viable admitir que las libertades y derechos reconocidos en la Carta Política tengan carácter absoluto, ya que implicaría el desconocimiento del marco social y jurídico dentro del cual actúan, legitimando el abuso y la ruptura de las reglas mínimas de convivencia, que son precisamente las que hacen imperativa su reglamentación.”  
(Sentencia C-190 de 1996 M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara)

Así mismo, la Corte sostuvo en otra oportunidad que:

“Ese principio de libertad, que se conjuga con el derecho al trabajo (artículo 25 de la Constitución), no se concibe como absoluto, al igual que sucede con todas libertades y derechos reconocidos en la Carta Política. De su naturaleza y de las repercusiones sociales de su ejercicio se desprenden las limitaciones que la sujetan a prescripciones de carácter general establecidas por el legislador y a restricciones de

índole concreta por parte de las autoridades administrativas.” (Sentencia C-408 de 1992 M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo).

Además, también como argumento de oposición al cargo de la demanda, habría que recordar que el derecho al trabajo, consagrado en el artículo 25 de la Carta Política como una obligación social sometida a la especial protección estatal, no implica una obligación a cargo del Estado de dar pleno empleo a todos los individuos puestos en situación laboralmente activa. Es por ello por lo que no puede exigirse, en el caso concreto, que los contadores reciban remuneración plena por todos los hechos que, por su naturaleza, podrían ser objeto de su conocimiento, certificación o dictamen.

Por último, el hecho de que para ciertos hechos contables no se requiera la certificación del contador público no significa que éste sea innecesario en las actividades corrientes de la empresa o que su presencia no sea indispensable en el desarrollo normal de las actividades comerciales de los particulares. Recuérdese que las funciones asignadas por la ley a los contadores públicos no se limitan a la certificación de veracidad de los hechos puestos a su consideración, sino que también incluyen la asesoría y dirección constantes en el cumplimiento de las obligaciones contables impuestas a los individuos. Ello hace suponer que una restricción, apenas marginal, en la posibilidad de obtener una remuneración por una labor usualmente asignado al contador, no constituye vulneración alguna de su derecho al trabajo, pues los contadores siguen siendo indispensables en el desarrollo cotidiano de la actividad empresarial.

Finalmente, en relación con este aspecto, es claro que las normas acusadas consagran una exigencia a cargo de los particulares para que éstos certifiquen, mediante la firma del contador, ciertos hechos contables por cuyo monto se hace necesario asegurar la veracidad de los acontecimientos allí registrados. No obstante, ello no quiere significar que la firma del contador esté prohibida en hechos de menor valor. En ejercicio de sus funciones de asesoría y para fines netamente comerciales que solo afectan intereses individuales, las personas pueden exigir el aval de los contadores independientemente de las cifras a las que asciendan los hechos que desean certificar.

Lo anterior hace ver que las medidas de racionalidad impuestas por las normas acusadas, en cuanto tiene que ver con el ejercicio de la profesión de contador público, no constituyen desmedro del derecho al trabajo como lo sugiere la demanda.

## **8. Cargo por violación del derecho a la igualdad**

Los demandantes sostienen también que con las disposiciones opugnadas se atenta contra el derecho a la igualdad de los contadores públicos pues se discrimina a aquellos que no recibirán remuneración por virtud de que su certificación no es necesaria para los hechos contables superiores a los montos previstos en la ley.

En relación con dicho argumento, esta Corporación considera que la demanda invierte el origen de la supuesta discriminación, localizándolo en un lugar en donde el reproche se hace insostenible. En efecto, la acusación presupone que las normas son discriminatorias porque dan un trato diferente a los contadores públicos, pero se olvida de reparar en que dichas preceptivas no hacen alusión alguna a los profesionales de la contaduría sino a los hechos contables obligatoriamente certificables. Teniendo claro que estas disposiciones no tienen en cuenta las calidades personales o profesionales de los contadores, imposible resulta deducirles la discriminación alegada por el demandante.

Es claro que la igualdad a que hace referencia el artículo 13 superior es la igualdad personal, la que se deriva de ser, los individuos, iguales ante la ley. La discriminación que la Constitución prohíbe es aquella fundada en las características definitorias de la persona, características a partir de las cuales resulta ilegítimo desplegar un trato inequitativo o excluyente; empero, cuando se trata de los hechos de la realidad, sería absurdo -por decir lo menos- que el constituyente prohibiese un trato equivalente o impusiese un régimen homogéneo.

Así, por ejemplo, el tratamiento de una empresa en cuyos estados financieros se cuentan activos brutos por valor superior a los 5.000 salarios mínimos no podría ser equivalente al de una empresa de menor cuantía, dadas las repercusiones económicas de dicho capital. La Ley impone a las primeras la obligación de certificar sus estados financieros mediante firma de contador público, mientras que excluye a las segundas de hacerlo. Pero mientras esos montos se verifican, la necesidad o no de la intervención de los contadores públicos opera para todos los profesionales de las ciencias contables: sin distinción alguna al interior de la profesión pero tampoco en relación con otro tipo de profesionales. Las diferencias económicas intrínsecas a las empresas exigen -entonces- tratamientos diferenciales acordes con los montos manejados, pero en manera alguna tales distinciones se dirigen a contradecir el principio constitucional que impide un trato discriminatorio a las personas. Aquellas normas constituyen -simplemente- exigencias impuestas por el Estado para satisfacer necesidades de orden superior.

Así pues, la discriminación aludida no es de recibo, pues las normas acusadas no proveen un trato diferente para los contadores públicos en su calidad de tales, sino un trato distinto y proporcional de hechos que, por naturaleza, por cuantía y por importancia, son disímiles.

## **9. Cargo por violación del principio de presunción de buena fe**

Los accionantes advierten sobre este particular que las normas acusadas dejan desprotegido el principio de la buena fe, pues impiden certificar la veracidad de las operaciones y hechos cuya cuantía no supera los montos establecidos en la ley.

La primera respuesta a este cargo va de la mano del argumento central de la providencia: es al legislador al que le corresponde determinar, en ejercicio de su potestad de configuración y de conformidad con la valoración que haga del grado de afectación del interés general, cuáles actos o hechos de naturaleza contable requieren ser certificados por los contadores públicos. Precisamente, como el concepto de la confianza pública hace parte del concepto genérico de interés general, y dado que el legislador, en esta materia, es el encargado de definir los límites de los mismos, es a la ley a la que le corresponde decidir en dónde y en qué medida podría verse afectado el principio de la confianza pública y dónde y en qué proporción se requiere la presencia del contador público.

De otro lado -tal como pasa a verse-, la manera en que se estructura el cargo por violación del artículo 83 superior no permite hacer un análisis de constitucionalidad. Los demandantes sostienen que el principio de la presunción de buena fe del artículo 83 constitucional se quebranta cuando el legislador prescinde de la certificación del contador público en ciertos documentos contables. El que en ciertas ocasiones esa firma no sea indispensable, demuestra que la Ley confía en la buena fe de los comerciantes que presentan hechos contables de cuantía inferior a la establecida por el legislador.

Cuando la ley no exige la certificación del contador público está avalando la veracidad de los hechos consignados en el documento contable y, de contera, presumiendo la buena fe de sus autores. Así entonces, el argumento de la demanda invierte -ilógicamente- el orden de los términos, pues acusa de quebrantar la presunción de buena fe a una disposición que se encarga precisamente de promoverla.

Por esta razón, el cargo tampoco prospera.

En consideración de lo dicho, esta Corte procederá a declarar la exequibilidad de las normas acusadas, pero única y exclusivamente por las razones y en lo que respecta a los cargos analizados en esta providencia.

## VII. DECISIÓN

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

## **RESUELVE**

Declarar **EXEQUIBLES**, únicamente por las razones analizadas y expuestas en esta providencia, los literales b), d) y e) del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 y los artículos 596 y 599 del Estatuto Tributario, en lo que fueron objeto de demanda.

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

MARCO GERARDO MONROY CABRA  
Presidente

JAIME ARAÚJO RENTERIA  
Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA  
Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA  
Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO  
Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL  
Magistrado

LUIS EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT  
Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS  
Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ  
Magistrada



MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO  
Secretaria General

---

[1] Sentencia C.538 de 1997

[2] Cfr. Ibídem

[3] Sentencia C-530 de 2000 M.P. Dr. Antonio Barrera Carbonell

[4] Cfr. Sentencia C-177/93. Ver también, Sentencia C-606/92

[5] Cfr. Sentencia C-606/92