

## Sentencia C-076/21

Referencia: Expediente D-13808

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 215 (parcial) del Decreto Ley 410 de 1971, “[p]or el cual se expide el Código de Comercio”

Actor: Daniel Santiago Calderón Ibagué

Magistrado ponente:  
ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

La Sala Plena de la Corte Constitucional en ejercicio de sus competencias constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, profiere la siguiente

### SENTENCIA

#### I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241.5 de la Constitución Política, el ciudadano Daniel Santiago Calderón Ibagué presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 215 (parcial) del Decreto Ley 410 de 1971, “[p]or el cual se expide el Código de Comercio”.

2. Mediante auto del 1º de septiembre de 2020, el magistrado ponente admitió la demanda y ordenó (i) correr traslado del expediente al procurador general de la Nación; (ii) fijar en lista la norma acusada para permitir la intervención ciudadana; (iii) comunicar la iniciación del proceso al presidente de la República, al ministro de Justicia y del Derecho, al ministro del Trabajo, al ministro de Comercio, Industria y Turismo, al director de la Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores y al superintendente de Sociedades; e (iv) invitar a participar a varias instituciones de educación superior y agremiaciones profesionales<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Puntualmente, se invitó a participar a las siguientes agremiaciones e instituciones educativas: Colegio de Contadores Públicos de Colombia, Colegio de Abogados Comercialistas, Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia, Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Jurídicas de la Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario y Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes.

3. El 15 de octubre de 2020 el accionante solicitó a la Corte que, a título de medida cautelar, suspendiera todos los procesos disciplinarios que adelanta la Junta Central de Contadores por la presunta infracción a la limitación prevista en el artículo demandado, petición que la Sala Plena rechazó por improcedente mediante Auto 402 del 28 de octubre de 2020.

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

#### **A. NORMA DEMANDADA**

5. A continuación se transcribe el texto normativo, con el aparte demandado subrayado:

***“Decreto Ley 410 de 1971***

*(marzo 27)*

*Diario Oficial No. 33.339 del 16 de junio de 1971*

*“por el cual se expide el Código de Comercio”*

*El presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confiere el numeral 15 del artículo 20 de la Ley 16 de 1968, y cumplido el requisito allí establecido,*

*Decreta:*

*(...)*

***Artículo 215.*** *El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones.*

*Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la Ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes.”*

#### **B. LA DEMANDA**

6. El accionante sostiene que el aparte demandado vulnera el preámbulo y los artículos 13, 25 y 26 de la Constitución, y por lo tanto solicita su inexecutable. Los argumentos que presentó para fundamentar su pretensión son los siguientes.

7. *Inexistencia de cosa juzgada constitucional.* La norma en discusión fue declarada exequible por la Corte Suprema de Justicia (en adelante, CSJ) mediante sentencia del 9 de agosto de 1972. Sin embargo, no hay cosa juzgada constitucional, ya que en dicha ocasión el parámetro de control (Constitución de 1886) fue diferente al que ahora serviría como tal (Constitución de 1991). Además, en ese entonces la CSJ no realizó un estudio de fondo de la norma, tampoco sometió la medida a juicios de proporcionalidad o razonabilidad, ni efectuó un control de convencionalidad respecto de la especial protección de los derechos de los trabajadores.

8. *Contexto actual de la revisoría fiscal.* Según la Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio el 98% de las sociedades registradas son sociedades por acciones simplificadas (en adelante, SAS). De conformidad con el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, solo las sociedades comerciales con activos superiores a 5.000 salarios mínimos y/o ingresos brutos superiores a 3.000 salarios mínimos están obligadas a contar con revisor fiscal, lo cual de entrada limita el campo de acción -y por ende los ingresos- de los contadores públicos que se desempeñan como tal. Dicho campo se reduce aún más con la restricción impuesta por el artículo acusado en cuanto al número máximo de sociedades por acciones a las que pueden prestar sus servicios como revisores fiscales.

9. *Cargo por violación del artículo 13 de la Constitución.* La norma genera un trato desigual injustificado para los contadores públicos que ejercen como revisores fiscales porque otros profesionales, como abogados o administradores, pueden desarrollar sus actividades sin restricción alguna en cuanto al número máximo de sociedades por acciones a las que pueden prestar sus servicios. Esta limitación excede la potestad configurativa del Legislador, por carecer de justificación constitucional, toda vez que: (i) en los antecedentes de la expedición de la norma no se da cuenta de la razón de la restricción; (ii) el carácter arbitrario de la limitante se hace más evidente si se tiene en cuenta que ésta solo opera para sociedades por acciones, no así para otros tipos societarios; (iii) la limitante no puede fundamentarse en el pretexto de servir de medio de control para el ejercicio de la contaduría pública, pues la Junta Central de Contadores y la Superintendencia de Sociedades ya cumplen con esta función; (iv) los contadores públicos están en capacidad de prestar sus servicios como revisores fiscales a un número de sociedades por acciones muy superior al tope fijado en el artículo acusado.

10. *Cargos por violación de los artículos 25 y 26 de la Constitución.* La restricción que el artículo cuestionado impone la actividad de revisoría fiscal afecta los derechos al trabajo y a la libre escogencia y ejercicio de la profesión, consagrados en dichos preceptos y en el artículo 23 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, así como en los artículos 6 y 7 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, porque les restringe a los contadores la posibilidad de prestar sus servicios a la

sociedades por acciones sin limitación alguna. Al efecto, precisa que si bien un revisor fiscal no tiene una relación laboral con las empresas en las que ejerce como tal, sino que actúa de manera independiente, no por ello los contadores que desempeñan esta actividad “*dejan de ser trabajadores con idénticos derechos y merecedores de especial protección por parte de las instituciones del Estado.*”<sup>2</sup> Sobre este particular, trae a colación que la jurisprudencia constitucional ha indicado que toda persona tiene derecho a que no se le impida trabajar, y que el trabajo, además de ser una garantía fundamental, es también un principio informador del Estado Social de Derecho, y se manifiesta, entre otras circunstancias, a través de la posibilidad de ejercer libremente una ocupación u oficio.

11. Añade que si un revisor fiscal trabaja para más de cinco sociedades por acciones se ve expuesto a una sanción, lo cual representa una coacción que limita sus derechos fundamentales, más aún teniendo en cuenta que no existe una explicación razonable acerca del origen de tal restricción. Sobre este particular, pone de presente un concepto de la Superintendencia de Sociedades en el que se señala que en los antecedentes de la expedición del Código de Comercio no se encuentran documentadas las razones específicas que llevaron al Legislador extraordinario a incorporar en el articulado la mencionada limitante<sup>3</sup>.

12. En desarrollo de lo anterior, sostiene que la libertad configurativa del Legislador no puede emplearse como medio para desconocer en forma irrazonable y desproporcional los derechos fundamentales protegidos por la Carta, máxime cuando la restricción impuesta carece de toda justificación constitucional, pues no busca proteger ningún bien jurídico amerite restringir las garantías de los contadores públicos que desempeñan la actividad de revisoría fiscal. Afirma que no es aceptable considerar que la norma demandada busca ejercer medidas de control a la contaduría pública, porque el ordenamiento ya prevé organismos como la Junta Central de Contadores y la Superintendencia de Sociedades, encargados de asegurar que quienes ejercen dicha profesión se ciñan a las responsabilidades que la ley les impone. Además, la medida carece de toda razonabilidad si se tiene en cuenta que la restricción solo aplica para sociedades por acciones, y no para sucursales de grandes sociedades extranjeras, lo que lo lleva a afirmar que “*no hay prohibición según la norma atacada para mega empresas, pero si [sic] para las pequeñas y medianas empresas.*”<sup>4</sup>

### C. INTERVENCIONES

13. Durante el término de fijación en lista se recibieron siete (7) intervenciones<sup>5</sup>, de las cuales tres (3) solicitaron la inexequibilidad de la

<sup>2</sup> Página 7 de la demanda de inconstitucionalidad. En: Expediente digital D-13808.

<sup>3</sup> Concepto 2019-01-228248 del 31 de mayo de 2019, citado en la página 10 de la demanda de inconstitucionalidad. En: Expediente digital D-13808.

<sup>4</sup> Página 12 de la demanda de inconstitucionalidad. En: Expediente digital D-13808.

<sup>5</sup> Según los registros de la Secretaría General de la Corporación, el término de fijación en lista corrió entre el

norma acusada, dos (2) defienden su exequibilidad, una (1) pide exequibilidad condicionada, y una (1) considera que existe cosa juzgada constitucional. A continuación se reseñan sus planteamientos.

14. *Solicitudes de inexequibilidad*<sup>6</sup>. La limitación contenida en el artículo 215 del Código de Comercio es (i) *anacrónica*, porque no concuerda con las normas vigentes en materia de revisoría fiscal<sup>7</sup>, ni consulta la realidad actual de este oficio, en la que, gracias a las herramientas tecnológicas<sup>8</sup> y al trabajo en equipo<sup>9</sup>, es factible que un contador público ejerza dicho rol en varias personas jurídicas simultáneamente; (ii) *injustificada*, porque es inexplicable que, de todas las personas jurídicas a las que se les impone contar con revisor fiscal<sup>10</sup>, la restricción opera solo para sociedades por acciones, más cuando el artículo 210 del Código de Comercio autoriza al revisor fiscal para designar colaboradores que lo asistan en su labor; (iii) *innecesaria*, porque el principio de confianza pública que busca garantizar la revisoría fiscal no se vería afectado de llegar a eliminarse la limitante; (iv) *inequitativa*, porque crea una desventaja para los contadores públicos que se desempeñan como revisores fiscales, frente a otros contadores que ejercen en otro ramo y frente a profesionales de otras disciplinas que no cargan con esta limitación; y (v) *desproporcionada*, porque las restricciones legales al derecho a la libre escogencia de profesión u oficio solo proceden ante la necesidad de lograr fines constitucionalmente válidos, tal como lo ha referido la Corte en sentencias C-226 de 1994 y C-031 de 1999, lo cual no ocurre en el presente

---

14 y el 25 de septiembre de 2020. Con posterioridad a esa fecha, se recibieron las intervenciones extemporáneas de la Superintendencia de Sociedades, el ciudadano Guillermo Antonio Villalba Yabrudy, y el Colegio de Abogados Comercialistas.

<sup>6</sup> Intervinieron en este sentido (i) Héctor Andrés Rivera Restrepo; (ii) Hugo Francisco Ospina Giraldo en nombre propio y en representación del Instituto Nacional de Contadores Públicos; y (iii) Juan Manuel Guerrero Jiménez, Decano de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia. Los primeros dos realizaron intervenciones ciudadanas en los términos del artículo 7 del Decreto Ley 2067 de 1991, mientras que la última fue invitada a participar con fundamento en el artículo 13 *ibidem*.

<sup>7</sup> La Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia trae a colación la Ley 1314 de 2009 y el Decreto 2270 de 2019.

<sup>8</sup> El Instituto Nacional de Contadores Públicos refiere que los requisitos de la revisoría fiscal deberían ajustarse al “aseguramiento de la información”, de acuerdo con la Ley 1314 de 2009 y el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, tras explicar que la historia de la revisoría fiscal se puede dividir en tres momentos: “2.2.1. *Práctica de revisión (comprobación al 100%), soportada en procedimientos de ensayo y error, fundada en una relación de confianza entre el propietario y el auditor;* 2.2.2. *Práctica de atestación (muestreo selectivo), basada en un muestreo selectivo, estadístico y no estadístico, y en una relación de fe pública entre el propietario y el administrador, siendo el auditor el tercero garante para el Estado y,* 2.2.3. *Aseguramiento (administración de riesgos), basada en la administración de riesgos (principalmente de negocio), y en una relación de independencia entre el auditor y el auditado (identificación y valoración del riesgo y respuesta del auditor frente al riesgo), en aras del interés público.*”

<sup>9</sup> Sobre este punto, el Instituto Nacional de Contadores Públicos señala que: “*la actividad del revisor fiscal y su equipo de trabajo [debe ser] una gestión objetiva, independiente, eficaz, eficiente y especializada; en constante construcción por las mejores prácticas internacionales según industria y mercado y sujeta a celosos controles de calidad y de cumplimiento, especialmente ética.*”

<sup>10</sup> El interviniente Héctor Andrés Rivera Restrepo cita los siguientes ejemplos: edificios o conjuntos sometidos al régimen de propiedad, instituciones financieras sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera, entidades pertenecientes al sistema de seguridad social en salud, cajas de compensación familiar, cámaras de comercio, entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia de Economía Solidaria, sociedades de economía mixta, empresas de servicios públicos domiciliarios, fondos ganaderos, asociaciones de autores, asociaciones gremiales agropecuarias, fondos mutuos de inversión, asociaciones, fundaciones e instituciones de utilidad común, instituciones educativas no oficiales, empresas comunitarias y corporaciones autónomas regionales.

caso. De otra parte, la norma, además de quebrantar los derechos a la igualdad y a la libre de selección de profesión u oficio, irrespeta la autonomía de la voluntad y la libertad de empresa, por cuanto le impide al empresario nombrar al revisor fiscal de su elección.

15. *Solicitudes de exequibilidad*<sup>11</sup>. La prohibición demandada fue expedida por solicitud del Instituto Nacional de Contadores Públicos a la Superintendencia de Sociedades, y obedece a una finalidad económica, en tanto protege el derecho al trabajo e incentiva la participación de más contadores públicos en el desempeño de la revisoría fiscal. Adicionalmente, la limitación, que no recae sobre la profesión sino sobre el desempeño de un cargo, se justifica por la trascendencia y especialidad de las funciones del revisor fiscal, que se enmarcan en el contexto de la actividad de inspección privada de las sociedades comerciales, y se orientan a finalidades importantes como la protección del orden público económico<sup>12</sup> y de los intereses de la sociedad y de sus accionistas.<sup>13</sup> Esta restricción opera para las sociedades que, en criterio del Legislador, tienen un tamaño considerable en el contexto del orden público económico; de suerte que, ante un cambio en las circunstancias económicas, deberá ser el Congreso de la República quien revise la conveniencia de mantener el límite. En cuanto a la presunta violación del artículo 13 de la Constitución, no existe un patrón de comparación que permita evidenciar un trato desigual, y en caso de existir, a partir de un juicio intermedio de igualdad, se podría concluir que el tope cuantitativo es razonable y proporcional, debido a que el revisor fiscal funge como garante de intereses superiores y generales más allá de su volumen de trabajo individualmente considerado. Tampoco se vulnera el artículo 26 de la Constitución, porque la revisoría fiscal no es una profesión ni un oficio, sino un cargo o una función que se cumple respecto de una persona jurídica. Además, conforme lo ha reconocido la jurisprudencia constitucional, el Legislador tiene potestad para establecer límites competenciales, procedimentales y materiales al ejercicio de las profesiones y oficios.

---

<sup>11</sup> Intervenciones de (i) Camilo Enrique Cubillos Garzón, profesor titular e investigador de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia; y (ii) José Alberto Gaitán Martínez y Nicolás Pájaro Moreno, respectivos decano y profesor adjunto de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, invitadas a participar en las presentes diligencias, en los términos del art. 13 del Decreto Ley 2067 de 1991.

<sup>12</sup> En este punto, la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario resalta los deberes y funciones legales de la revisoría fiscal, previstos en los artículos 25, 38, 45 y 47 de la Ley 222 de 1995 y los artículos 183 y 193 del Código de Comercio, e indica que: "[n]o en vano el ordenamiento se asegura de que la revisoría fiscal sea un órgano autónomo dentro de la sociedad, sin funciones de administración, la posibilidad de convocar a reuniones del máximo órgano social, ejercer la acción de impugnación de decisiones sociales, o la acción social de responsabilidad contra administradores, el deber de dictaminar los estados financieros de la sociedad, el deber de rendir informes a los socios y accionistas y anotarles sobre cualquier irregularidad que llegue a advertir en el marco del ejercicio social, entre otros."

<sup>13</sup> Al respecto, la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario señala que "[s]e trata, en suma, de un órgano de la sociedad que, si bien en su origen surgió como una garantía para los socios o accionistas frente a la correcta administración de la sociedad, hoy en día ostenta a su cargo una importante tarea en defensa de los intereses públicos involucrados en la actividad económica ejercida por la compañía. La confluencia de estos intereses privados y públicos hacen de la revisoría fiscal un órgano de particular importancia, que demanda de quien la ejerce de particulares condiciones de seriedad, responsabilidad y disponibilidad para ello, y que justifica que en la regulación se incluyan limitaciones relacionadas que no pueden predicarse de otros cargos."

16. *Solicitud de exequibilidad condicionada*<sup>14</sup>. Aunque la intención del Legislador fue asegurar la distribución de las cargas ocupacionales entre el gremio de contadores públicos, la norma limita las condiciones actuales del ejercicio de dicha profesión. Por lo tanto, el aparte demandado debe ser declarado “temporalmente exequible”, mientras el Legislador lo modifica de forma tal que la restricción al ejercicio de la revisoría fiscal concuerde con la capacidad laboral y el régimen de inhabilidades e incompatibilidades en el ejercicio de la contaduría pública, so pena de ser declarada inexecutable.

17. *Intervención en favor de la cosa juzgada constitucional*<sup>15</sup>. Mediante sentencia del 9 de agosto de 1972, la Corte Suprema de Justicia declaró la exequibilidad del artículo 215 del Código de Comercio. En dicha decisión se reconoció que la norma no vulneraba el derecho al trabajo de los revisores fiscales, por lo que existe cosa juzgada constitucional sobre la materia.

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

18. El Ministerio Público, como cuestión previa, señala que no existe cosa juzgada constitucional. Posteriormente, aplica un juicio de proporcionalidad estricto para concluir que la norma es inexecutable. Establece que el tope cuantitativo del artículo 215 del Código de Comercio tiene un fin constitucionalmente legítimo, pues pretende “*garantizar la imparcialidad del revisor fiscal en el desempeño de sus funciones*” y, además, sirve como medio para ejercer la función de inspección y vigilancia de la actividad económica a cargo del Estado (artículo 189.24 de la Constitución) y preservar el interés general (artículo 1 *ibidem*).

19. Sobre la adecuación de la medida, concluye que no es idónea para garantizar la imparcialidad del revisor fiscal y cumplir las finalidades constitucionales. Para el Ministerio Público, “*no hay una relación necesaria entre el número de sociedades en que se ejerce el cargo de revisor fiscal y la idoneidad para el cumplimiento de sus funciones*”. Tampoco supera el juicio de necesidad, pues: (i) existen otros medios para evitar los conflictos de interés y asegurar la imparcialidad como, por ejemplo, el régimen de inhabilidades, incompatibilidades e impedimentos; y (ii) hay otros métodos de fiscalización como el derecho de inspección de los socios y la fiscalización

---

<sup>14</sup> Intervención del ciudadano Harold Eduardo Sua Montaña, con base en la facultad que le atribuye el art. 7 del Decreto Ley 2067 de 1991.

<sup>15</sup> Intervención de Andrés Mauricio Cervantes Díaz, Jefe de la Oficina Asesora Jurídica de la Superintendencia de Sociedades, invitada a participar en el trámite, en aplicación del artículo 13 del Decreto Ley 2067 de 1991. Esta entidad agregó que, en caso de considerarse que no existe cosa juzgada constitucional, es necesario tener en cuenta los siguientes aspectos para el análisis de fondo: (i) la capacidad técnica y de trabajo del revisor fiscal en la actualidad, gracias a las herramientas tecnológicas disponibles; (ii) la responsabilidad que se deriva del ejercicio de dicho cargo; (iii) la necesidad de garantizar su independencia, imparcialidad, transparencia y ausencia de conflictos de interés; y (iv) que, en un escenario de libertad de competencia, las sociedades deberían tener autonomía para elegir a los revisores fiscales, sin restricciones impuestas por barreras legales.

administrativa en cabeza de las autoridades administrativas, que persiguen las mismas finalidades. Bajo esta línea, concluye que el límite de cinco sociedades por acciones no es adecuado ni necesario y, en esa medida, vulnera los artículos 13, 25 y 26 de la Constitución.

20. Con base en lo expuesto, a continuación se resumen las intervenciones y solicitudes formuladas en relación con la demanda en referencia:

<b>Interviniente</b>	<b>Argumento</b>	<b>Solicitud</b>
Procurador General de la Nación	Al aplicar un juicio de proporcionalidad estricto concluye que el artículo 215 del Código de Comercio tiene finalidades constitucionalmente legítimas, sin embargo, no satisface los juicios de adecuación y necesidad al existir mecanismos de fiscalización, privados y públicos, que persiguen los mismos fines y no tienen el efecto de restringir el alcance de los artículos 13, 25 y 26 de la Constitución.	Inexequible
Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia	La norma acusada (i) responde a las peticiones de los propios contadores y a las necesidades económicas públicas detrás de la función de revisoría; (ii) democratiza el acceso al trabajo en el campo de las sociedades por acciones; y (iii) la especialidad y trascendencia del cargo justifican el límite.	Exequible
Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario	Los intereses generales que preserva la revisoría fiscal, entre ellos el orden público económico, justifican el límite impuesto por el Legislador a las sociedades que, en su criterio, tienen relevancia general. De modo que el límite cuantitativo es razonable y proporcional. No hay vulneración a los artículos 13 y 26 porque la revisoría fiscal es uno de los oficios que puede desarrollar un contador público y, en esta medida, es concurrente con otros oficios.	Exequible
Superintendencia de Sociedades	En la intervención presentada dentro del término señala que opera la cosa juzgada constitucional respecto de la sentencia del 9 de agosto de 1972 de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia.	No formula solicitud
Harold Eduardo Sua Montaña	Le corresponde al Legislador definir la conveniencia en el ordenamiento. Considera, en todo caso, que la misma, si el Legislativo no se pronuncia, debe ser	Exequible condicionado



<b>Interviniente</b>	<b>Argumento</b>	<b>Solicitud</b>
	inexequible por constituir una restricción injustificada al ejercicio de la profesión de contaduría pública.	
Instituto Nacional de Contadores Públicos	El artículo 215 impone un tope que limita, de manera injustificada, el ejercicio de la revisoría fiscal. Con ello, vulnera el artículo 26 de la Constitución. Además, al limitar establece un trato injustificado frente a otras profesiones afectando, consecuentemente, el principio de igualdad. La norma desconoce el contexto actual de la revisoría fiscal.	Inexequible
Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia	El artículo parcialmente demandado no responde a las normas actuales en materia de contaduría pública. Tampoco al principio de conservación de la información y, en esa medida, más allá de ser una norma escueta introduce un tope que afecta los artículos 13 y 26 de la Constitución.	Inexequible
Héctor Andrés Rivera Restrepo	La norma vulnera el artículo 13 de la Constitución, al generar una diferenciación injustificada para un grupo y no encontrar limitaciones cuantitativas en el ejercicio de las mismas funciones de revisoría fiscal en otros tipos sociales o clases de personas jurídicas. Además, se vulnera el artículo 26 superior cuando el Legislador interviene e impone una restricción en la cantidad de trabajo.	Inexequible

## **II. CONSIDERACIONES**

### **A. COMPETENCIA**

21. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241.5 de la Constitución Política, la Corte Constitucional (en adelante, la Corte, la Corporación o el Tribunal) es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, dado que se trata de una norma dictada por el presidente de la República en uso de las facultades que le otorgó el Congreso en el artículo 20.15 de la Ley 16 de 1968.

### **B. PRIMERA CUESTIÓN PREVIA: EXAMEN DE APTITUD DE LOS CARGOS**

22. Aunque no planteó explícitamente la ineptitud de la demanda, la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario sí formuló un reparo acerca del cargo por violación del artículo 13 de la Constitución, referido a la

inexistencia de un patrón de comparación que dé lugar a un tratamiento desigual. Esto amerita que la Corte examine la aptitud de la demanda con especial énfasis en el cargo aludido porque, de ser acertada la observación puesta de presente, dicha censura no sería apta para provocar un pronunciamiento de fondo respecto de la alegada violación al principio de igualdad. En principio, el cumplimiento de estas exigencias de aptitud de los cargos se verifica en el momento en que el magistrado sustanciador decide sobre la admisibilidad de la demanda; sin embargo, esto no impide que la Sala Plena, a la hora de resolver la cuestión y como resultado de sus deliberaciones, concluya que todos o alguno de los cargos adolecen de esa aptitud sustantiva requerida<sup>16</sup>.

23. Con este objeto, cabe recordar que los artículos 40.6 y 241.4 de la Carta Política legitiman a todo ciudadano(a) colombiano(a) para demandar la exequibilidad de las leyes a través de la acción pública de inconstitucionalidad. Se trata de un mecanismo regido por el principio *pro actione*<sup>17</sup>, que ciertamente libera el ejercicio de esta acción de rigores formales y técnicos, pero no releva al demandante de cumplir con una mínima carga argumentativa dirigida a justificar las razones por las cuales la norma impugnada se considera contraria a la Carta (artículo 3 del Decreto 2067 de 1991)<sup>18</sup>. En sentencia C-1052 de 2001, reiterada en múltiples pronunciamientos<sup>19</sup>, la corporación precisó el alcance de este deber persuasivo, señalando que los cargos de inconstitucionalidad que deben satisfacer los requisitos de *claridad*<sup>20</sup>, *certeza*<sup>21</sup>, *especificidad*<sup>22</sup>, *pertinencia*<sup>23</sup>

---

<sup>16</sup> La Corte ha precisado que el análisis de aptitud de la demanda es pertinente también al momento de resolver el fondo de la cuestión, “...a pesar de que la acción de inconstitucionalidad hubiera sido admitida, toda vez que dicha providencia constituye apenas el estudio inicial de la argumentación expuesta en la demanda, la cual una vez ha cumplido las diferentes etapas procesales como la de intervención ciudadana y emitido el concepto del Procurador General de la Nación, permite a la Corte disponer de mayores elementos de juicio, que una vez valorados integralmente podrían llevar a una decisión inhibitoria por ineptitud sustancial de la demanda, la cual no hace tránsito a cosa juzgada constitucional”. Sentencia C-542 de 2017. En este mismo sentido, sentencias C-1300 de 2005, C-1128 de 2008, C-456 de 2012, C-104 de 2016, C-220 de 2019, C-035 de 2020, entre otras.

<sup>17</sup> El principio *pro actione* “propende por un acceso abierto a los instrumentos del control constitucional, teniendo en cuenta, primero, que según la propia Carta Política, estas acciones pueden ser propuestas por cualquier ciudadano, y segundo, que las mismas apuntan a garantizar un asunto de primer orden como es la supremacía e integridad de la Carta Política dentro del ordenamiento jurídico.” Corte Constitucional, sentencia C-264 de 2019

<sup>18</sup> Al respecto, en sentencia C-1115 de 2004, esta Corporación indicó que “[s]i bien la naturaleza pública, participativa e informal del precitado derecho excluye la posibilidad de fijarle condiciones especiales para su ejercicio -a la manera de una técnica jurídica como la prevista para las acciones ordinarias-, ésta no proscribire la imposición de una carga mínima, cuyo propósito específico se concentra, por una parte, en racionalizar el uso del derecho, impidiendo que la presunción de constitucionalidad que ampara el ordenamiento sea cuestionada sin fundamento válido y real, y por la otra, en delimitar el ámbito de competencia del juez constitucional, quien dentro del sistema previsto por la actual Carta Política, no tiene asignada la función de adelantar un control oficioso de constitucionalidad sobre la actividad legislativa.” La Corte ha reiterado este a postura en múltiples pronunciamientos: C-1300 de 2005, C-074 de 2006, C-929 de 2007, C-623 de 2008, C-894 de 2009, C-281 de 2013, C-165 de 2019, entre otras.

<sup>19</sup> Corte Constitucional, sentencias C-1031 de 2002, C-1042 de 2003, C-1177 de 2004, C-798 de 2005, C-507 de 2006, C-401 de 2007, C-673 de 2008, C-713 de 2009, C-840 de 2010, C-807 de 2011, C-909 de 2012, C-083 de 2013, C-418 de 2014, C-721 de 2015, C-330 de 2016, C-189 de 2017, C-134 de 2018, C-165 de 2019, C-094 de 2020, entre otras.

<sup>20</sup> Este requisito supone la existencia de un “hilo conductor en la argumentación que permita al lector comprender el contenido de su demanda y las justificaciones en las que se basa”. Corte Constitucional, sentencia C-1052 de 2001.

y *suficiencia*, a efecto de poder entrar a revisarlos de fondo. No se trata de obstaculizar el ejercicio de esta acción ciudadana, sino de propender por su uso racional y eficiente, ya que la presunción de constitucionalidad que se predica de las normas jurídicas exige que el control que le corresponde acometer a la Corte solo se active cuando el/la accionante proponga cargos que generen al menos una mínima duda sobre la validez de la norma acusada, y que por tanto justifiquen la apertura del debate<sup>24</sup>.

24. La satisfacción del requisito de *especificidad* supone la “*exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) definen con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través ‘de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada’*”<sup>25</sup>. La corporación ha determinado que cuando se cuestiona una norma por violación del principio de igualdad, el requisito de especificidad del cargo también exige que el demandante (i) identifique cuáles son los sujetos comparables y a partir de qué criterio relevante -patrón de igualdad-; (ii) explique en qué consiste el trato discriminatorio que la norma establece; y (iii) presente las razones por las cuales dicho trato resulta desproporcionado o irrazonable<sup>26</sup>.

25. El patrón de igualdad es la razón que permite establecer si dos personas merecen un mismo trato. En la medida en que el principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Constitución se desarrolla en dos mandatos principales -trato igual a los iguales y trato desigual a los desiguales-<sup>27</sup>, no todo trato desigual resulta contrario a la Carta. Por lo tanto, quien alega un trato diferenciado entre dos personas iguales, tiene la carga argumentativa de evidenciar cuál es ese criterio de comparación que las hace merecedoras de un trato paritario. En este sentido, la Corte ha indicado que “[e]l cumplimiento de esta exigencia es particularmente relevante, pues siguiendo la hermenéutica constitucional sobre la materia, la realización de la igualdad no le impone al legislador la obligación de otorgar a todos los sujetos el mismo tratamiento

---

<sup>21</sup> La certeza hace alusión a que “*la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente ‘y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implícita’ e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda.*” Ibidem.

<sup>22</sup> La especificidad exige que las razones presentadas definan “*con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través ‘de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada’ (...)* resultando inadmisibile que se deba resolver sobre su inexequibilidad a partir de argumentos ‘vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales’ que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan.” Ibid.

<sup>23</sup> En cuanto a la pertinencia, “*el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado*”. Ibid.

<sup>24</sup> No obstante, es preciso indicar que en ocasiones la Corte ha variado la intensidad de la carga argumentativa en cabeza del demandante, específicamente, cuando se impugna una norma que comporta un retroceso en las facetas prestacionales de los derechos constitucionales. En estos eventos, incluso se ha llegado a considerar que se parte de una presunción de inconstitucionalidad de la norma cuestionada, lo que se traduce en que no le corresponde a quien cuestiona la norma demostrar su falta de conformidad con la Carta, sino a quien la defiende desvirtuar la acusación. Corte Constitucional, sentencias C-444 de 2009, C-630 de 2011 y C-493 de 2015,

<sup>25</sup> Ibid.

<sup>26</sup> Corte Constitucional, sentencias C-202 de 2019 y C-569 de 2019.

<sup>27</sup> Corte Constitucional, sentencias C-1125 de 2008, C-818 de 2010, C-250 de 2012, entre otras.

*jurídico, ya que no todos se encuentran bajo situaciones fácticas similares ni gozan de las mismas condiciones o prerrogativas personales e institucionales.*”<sup>28</sup>

26. A la luz de los parámetros expuestos, la Sala constata que el cargo por violación del principio de igualdad propuesto por el demandante no cumple con el requisito de *especificidad*, ya que este no acreditó en debida forma la existencia de dos sujetos o grupos susceptibles de ser comparados a partir de un patrón de igualdad, como para pregonar un tratamiento discriminatorio creado por la norma en discusión. El actor ciertamente adujo que la limitante contenida en el artículo 215 del Código de Comercio configura una desventaja para los contadores que ejercen como revisores fiscales frente sus colegas que no desempeñan este rol, y frente a profesionales de otras disciplinas, quienes pueden prestar sus servicios a las sociedades por acciones sin restricción cuantitativa alguna. Sin embargo, ni estos ni aquellos se ubican en un mismo plano de igualdad a partir del cual puedan ser comparados porque -como lo anotó la Universidad del Rosario- la revisoría fiscal es una función y no una profesión, a la que el ordenamiento jurídico atribuye unas competencias y responsabilidades que trascienden del interés privado al común, y que distan mucho de los servicios que otros profesionales como abogados y administradores prestan a las sociedades por acciones. Estas diferencias desvirtúan la existencia de un patrón de igualdad entre los sujetos respecto de los cuales se alega un trato discriminatorio, lo cual, en consecuencia, inhibe a la Corte de pronunciarse el fondo del cargo por violación del artículo 13 de la Constitución, debido a la falta de especificidad del cargo.

27. Cosa distinta ocurre respecto de los cargos por violación a los artículos 25 y 26 de la Constitución, que sí cumplen con los citados presupuestos. Obsérvese:

- (i) *Claridad.* Los cargos son comprensibles y no conducen a ningún tipo de confusión: la acusación consiste en que la expresión demandada, al fijar un tope al número de sociedades por acciones en las que un contador público puede actuar como revisor fiscal, restringe injustificadamente los derechos al trabajo y a la libre escogencia de profesión u oficio de quienes desempeñan dicha actividad bajo el contexto económico y social actual, que a juicio del accionante, es distinto de aquel vigente cuando se expidió la norma.
- (ii) *Certeza.* Los señalamientos del actor parten de una interpretación correcta del contenido normativo del artículo demandado.
- (iii) *Especificidad.* La argumentación de la demanda permite colegir que, a juicio del actor, la prohibición a los contadores públicos de desempeñarse como revisores fiscales en más de cinco sociedades

---

<sup>28</sup> Corte Constitucional, sentencia C-841 de 2010. En igual sentido, sentencias C-246 de 2009, C-513 de 2019, entre otras.

por acciones les limita injustificadamente a estos profesionales el derecho fundamental al trabajo (artículo 25 de la Carta) en cuanto a la garantía de que no se les impida trabajar, y al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias, pues tal medida reduce el campo de acción en el que aquellos pueden desenvolverse, a diferencia de otras profesiones para las que no opera dicha restricción. Del libelo se entiende que para el actor tal limitante también coartaría la libre escogencia de profesión u oficio (artículo 26 *ibidem*), toda vez que constituye una forma innecesaria de control al ejercicio de la actividad de revisoría fiscal, por demás irrazonable, en tanto que carece una justificación constitucionalmente válida, además que ya existen organismos encargados del seguimiento y vigilancia al ejercicio de esta profesión<sup>29</sup>.

De tal suerte que, al margen de lo acertado o no que resulten sus señalamientos, el accionante sí precisa las razones por las cuales, en su concepto, el artículo 215 del Código de Comercio resultaría contrario a los artículos 25 y 26 de la Constitución.

- (iv) *Pertinencia*. El demandante plantea una controversia constitucional, en la medida en que se señala a la expresión demandada de afectar derechos fundamentales.
- (v) *Suficiencia*. Los cargos son lo suficientemente persuasivos como para suscitar una mínima duda sobre la constitucionalidad del aparte cuestionado, lo cual amerita que la Corte se ocupe de su examen de fondo.

28. Finalmente, aunque el accionante señaló en la demanda que la expresión cuestionada también es contraria al preámbulo de la Constitución, no desarrolló ninguna argumentación dirigida a fundamentar esta acusación, más allá de transcribir su contenido. Ante la omisión del actor en sustentar este cargo, debe concluirse que éste incumple los requisitos de claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia.

29. En este orden, habiéndose descartado los cargos de (i) violación del artículo 13 de la Constitución por falta de suficiencia y (ii) violación del preámbulo de la Constitución por falta de claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia, la Corte se inhibirá de pronunciarse de fondo respecto de estos, y proseguirá con el examen de constitucionalidad de la expresión demandada frente a los cargos por violación de los artículos 25 y 26 de la Constitución, previa la siguiente consideración acerca de la cosa juzgada constitucional.

---

<sup>29</sup> El actor afirma que “[l]a restricción basada en un control a la profesión es un despropósito por la existencia de organismos de control a la profesión [de] contador en ejercicio de la Revisoría Fiscal. // Nuevamente se demuestra que la norma parcialmente atacada carece de justificativos asociados a la razonabilidad y proporcionalidad de la restricción.” Cfr. Página 13 de la demanda.

**C. SEGUNDA CUESTIÓN PREVIA: INEXISTENCIA DE COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL RESPECTO DEL CARGO POR VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN**

30. En sentencia del 9 de agosto de 1972, la CSJ declaró exequible el artículo 215 del Código de Comercio, el cual había sido acusado de quebrantar la Constitución de 1886 en sus artículos 17 -trabajo como obligación social que goza de especial protección del Estado- y 76.12 -competencia del Congreso para revestir al Ejecutivo de facultades extraordinarias-. En ese entonces, la Corte Suprema consideró que la limitante impuesta a los revisores fiscales, en cuanto al número máximo de sociedades por acciones en las que podían actuar, fomentaba el derecho al trabajo al tiempo que garantizaba “*la seguridad de las sociedades*”<sup>30</sup>. Esto llevó a que, dentro del presente trámite, la Superintendencia de Sociedades considerara que la Corte Constitucional debe estarse a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia por existir cosa juzgada constitucional en los términos del artículo 243 de la Constitución, a lo que se opone el accionante, en razón a que dicho pronunciamiento se efectuó a la luz de la Constitución de 1886, hoy derogada.

31. En este aspecto le asiste razón al demandante. En reiterados pronunciamientos este tribunal ha sostenido que “*las decisiones adoptadas por la Honorable Corte Suprema de Justicia antes de la vigencia de la Carta de 1991, no hacen tránsito a cosa juzgada material, toda vez que el examen realizado por esa Corporación no comprendió las disposiciones de la actual Constitución, que en materia de derechos fundamentales difieren en su contenido y alcance de las de 1886.*”<sup>31</sup> De tal suerte que no hay lugar a predicar la configuración de cosa juzgada constitucional cuando se produce una variación en el parámetro de control, pues el hecho de que la norma se haya ajustado a la Constitución derogada no necesariamente implica su validez material a la luz de la Carta vigente. Este razonamiento se hace aún más evidente cuando el contenido del precepto constitucional que se aduce vulnerado es distinto de aquel que sirvió de rasero en el examen de constitucionalidad anterior, como ocurre en el presente caso:

<b>Constitución de 1886<sup>32</sup>, art. 17</b>	<b>Constitución de 1991, art. 25</b>
<i>“El trabajo es una obligación social y gozará de la especial protección del Estado.”</i>	<i>“El trabajo es un derecho y una obligación social y goza, en todas sus modalidades, de la especial protección del Estado. Toda persona tiene derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas.”</i>

<sup>30</sup> Gaceta Judicial. Tomo CXLIV. Número 2364 de 1972. En: [https://cortesuprema.gov.co/corte/wp-content/uploads/subpage/GJ/Gaceta%20Judicial/GJ%20CXLIV%20n.%202364%20\(1972\).pdf](https://cortesuprema.gov.co/corte/wp-content/uploads/subpage/GJ/Gaceta%20Judicial/GJ%20CXLIV%20n.%202364%20(1972).pdf)

<sup>31</sup> Corte Constitucional, sentencia C-587 de 1992, reiterada en sentencias C-153 de 1994, C-710 de 2005, C-111 de 2018, entre otras.

<sup>32</sup> Modificada por el Acto Legislativo 01 de 1936.

32. Por lo anterior, la Sala colige que la sentencia proferida por la Corte Suprema de Justicia el 9 de agosto de 1972 no constituye cosa juzgada constitucional en relación con el cargo por violación del artículo 25 de la Constitución, y en consecuencia no inhibe a la Corte de pronunciarse de fondo, a lo que se procede enseguida.

#### **D. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO, MÉTODO Y ESTRUCTURA DE LA DECISIÓN**

33. Conforme a los cargos que se determinaron aptos para emitir pronunciamiento de fondo, en esta ocasión le corresponde a la Corte resolver el siguiente problema jurídico: ¿es inconstitucional la norma que limita a cinco el número de sociedades por acciones en las que un contador público puede desempeñarse como revisor fiscal, por resultar violatoria de sus derechos al trabajo y libertad de elección de profesión u oficio (arts. 25 y 26 de la Constitución)?

34. En el trasfondo de este interrogante se aprecia una posible limitación a unos derechos fundamentales impuesta por una norma de carácter general. La Corte deberá dilucidar si en efecto esta limitación existe, y, en caso afirmativo, si la misma se ajusta a la Carta sopesando el objeto y la finalidad de la medida restrictiva, con la intensidad de la injerencia en las garantías que ella afecta. Para lograrlo, a continuación la Sala (i) identificará el contenido y alcance de la norma parcialmente acusada; (ii) se referirá a la profesión de la contaduría pública y a su relación con la fe pública; y en este contexto, (iii) reiterará la jurisprudencia constitucional sobre la potestad configurativa del Legislador para regular la profesión de la contaduría pública y (iv) analizará el rol que cumple la revisoría fiscal en el orden público económico colombiano. Con base en todo lo anterior, (v) examinará el texto normativo impugnado con el fin de determinar si comporta una limitación a los derechos fundamentales al trabajo y a la libre escogencia de profesión u oficio consagrados en los artículos 25 y 26 de la Constitución, respectivamente, caso en el cual (vi) llevará a cabo un juicio de proporcionalidad para establecer si dicha restricción se ajusta o no a los postulados constitucionales.

#### **E. CONTENIDO Y ALCANCE DE LA DISPOSICIÓN ACUSADA**

35. El precepto cuestionado hace parte del Código de Comercio (Decreto Ley 410 de 1971), compendio normativo que regula a los comerciantes y a las actividades mercantiles en el territorio nacional. Está inserto en el Libro Segundo, sobre las sociedades comerciales, Título I, del contrato de sociedad, capítulo VIII, que rige la labor del revisor fiscal en relación con dicho tipo de personas jurídicas, artículo 215, que establece los siguientes requisitos para ejercer la revisoría fiscal en sociedades comerciales: (i) esta función debe ser desempeñada por contador público; (ii) nadie puede ejercer como revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones -aparte demandado-; (iii) las

sociedades pueden designar firmas de contaduría como revisores fiscales, en cuyo caso éstas deben nombrar a un contador público; y (iv) en ausencia del revisor fiscal designado, deberá actuar por él un suplente.

36. En cuanto la expresión acusada, que prohíbe el ejercicio cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones, la Sala resalta las siguientes precisiones que permiten dimensionar el alcance real de esta restricción:

- (i) La prohibición va dirigida a los contadores públicos. Si bien la norma alude a que “ninguna persona” puede desempeñarse como revisor fiscal en más de 5 sociedades por acciones, el ordenamiento establece que para ejercer dicho cargo es requisito ser contador público. Así lo prevén tanto el primer inciso del artículo 215 del Código de Comercio, como el artículo 13.1.A de la Ley 43 de 1990<sup>33</sup>.
- (ii) La prohibición no recae sobre las firmas de contaduría, sino sobre los profesionales designados para actuar como revisores fiscales, ya que el Legislador determinó que esta función solo puede ser cumplida por un contador público, es decir, una persona natural con este título profesional. Esto se corrobora con la exigencia contenida en el inciso segundo del artículo 215 del Código de Comercio, en cuanto a que las firmas de contaduría deben designar contadores para que actúen como revisores fiscales ante las sociedades, y con otros artículos de la misma normatividad que le atribuyen responsabilidad penal al revisor fiscal en ciertos eventos derivados del incumplimiento de sus funciones -ver *infra* num. 54-.
- (iii) La prohibición sólo se refiere al ejercicio de la revisoría fiscal en *sociedades por acciones*. Los demás tipos de sociedades comerciales u otras personas jurídicas obligadas a contar con revisor fiscal, no están cobijadas por la norma en cuestión, y no es procedente ampliar su cobertura por vía de interpretación o analogía, de una parte, porque el artículo 6 de la Constitución consagra el principio según el cual al particular se le es permitido hacer todo lo que no esté expresamente prohibido por la ley<sup>34</sup>, y de otra, porque el artículo 31 del Código Civil prevé, como criterio hermenéutico de las leyes que conforman el ordenamiento, que “[l]o favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación.”
- (iv) La prohibición aplica a las SAS que tengan obligación legal de

---

<sup>33</sup> “Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.”

<sup>34</sup> Corte Constitucional, sentencias C-337 de 1993, C-803 de 2003, C-224 de 2009, C-113 de 2017, entre otras.



contar con revisoría fiscal. La Superintendencia de Sociedades ha sostenido que las SAS están obligadas a contar con un revisor fiscal únicamente en los casos en los que se obtengan los montos de activos o ingresos señalados en el parágrafo 2° del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 -activos<sup>35</sup>, y que, en estos eventos, la prohibición del artículo 215 del Código de Comercio también aplica a las SAS, ya que estas son una especie del género de sociedades por acciones<sup>36</sup>. En otras palabras, el hecho de que no todas las SAS estén obligadas a contar con un revisor fiscal, como sí lo están las sociedades por acciones, no implica que la prohibición del artículo 215 de la ley comercial admita diferencias entre sociedades del mismo tipo.

## F. LA CONTADURÍA PÚBLICA Y SU RELACIÓN CON LA FE PÚBLICA

37. La Ley 43 de 1990 regula el ejercicio de la contaduría pública y señala, en su artículo 1°, que "[s]e entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está 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" (negrillas fuera de texto original).

38. Antes de abordar el contenido de la expresión "*dar fe pública*", es necesario referirse a las presunciones que se derivan del ejercicio de la profesión contable. En este orden, el artículo 10 de la Ley 43 de 1990 establece que la atestación o firma de un contador público tiene el efecto de **presunción**<sup>37</sup> sobre los actos que, a continuación, se enumeran: (i) los actos propios de la profesión contable se presumen ajustados a los requisitos legales; (ii) los actos estatutarios en las personas jurídicas se presumen ajustados a los requisitos legales; y (iii) respecto de los estados financieros operan las siguientes presunciones: (a) que los saldos se han tomado fielmente de los libros; (b) que los libros se ajustan a las normas legales; y (c) que la contabilidad o las cifras registradas en los libros reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha de los estados.

---

<sup>35</sup> Superintendencia de Sociedades, oficio 220-068085 del 24 de abril de 2009. En: [https://www.supersociedades.gov.co/nuestra\\_entidad/normatividad/normatividad\\_conceptos\\_juridicos/29654.pdf](https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_juridicos/29654.pdf).

<sup>36</sup> Superintendencia de Sociedades, oficio 220-074252 del 15 de julio de 2019. En: [https://www.supersociedades.gov.co/nuestra\\_entidad/normatividad/normatividad\\_conceptos\\_juridicos/OFICIO\\_220-074252\\_DE\\_2019.pdf](https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_juridicos/OFICIO_220-074252_DE_2019.pdf)

<sup>37</sup> En sentido similar, ver: Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), artículo 581: "(...) la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos: 1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia; 2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.; 3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones".

39. Las presunciones antes enunciadas traen por consecuencia (i) que los hechos y actos que el contador público hace constar con su firma se deben tener como ciertos y válidos sin necesidad de comprobación empírica; y (ii) que el interesado en desvirtuar lo certificado por el contador, tiene la carga de demostrarlo. En términos de la sentencia C-530 de 2000: *"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"*. La importante responsabilidad que recae sobre los contadores públicos y especialmente sobre aquellos que ejercen como revisores fiscales, se concreta, entre otras, en las actividades que deben desplegar para la firma, atestación y certificación de estados financieros, dado que la ley reconoce a esa labor profesional el atributo de la fe pública.

40. Dar fe pública es un privilegio y una función conferida a muy pocos ejercicios profesionales<sup>38</sup>. La potestad del contador público de dar fe pública es una función crucial para el interés general, pues da cuenta 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"*<sup>39</sup>; y *"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"*<sup>40</sup>.

41. En la misma línea, el artículo 35 de la Ley 43 de 1990 establece que: *"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"*. La necesidad de confianza y seguridad, aunada al impacto de ambos elementos sobre diversas relaciones – entre privados vinculados a la empresa, con la sociedad en general y, naturalmente, con el Estado– son muestra de que la actividad del contador público exige que actúe como depositario de la confianza y la fe pública. La responsabilidad profesional que se deriva de esto consiste en cuatro puntos: (i) desarrollar el trabajo de acuerdo con las normas de auditoría, (ii) explicar su opinión o dictamen; (iii) señalar las salvedades cuando existen; y (iv) indicar los efectos de dichas salvedades<sup>41</sup>.

42. Para la Corte, el nexo entre la función fedataria del contador y la confianza pública trae consigo riesgos sociales, pues cualquier defraudación o error en su ejercicio puede, por ejemplo: afectar negativamente la estabilidad del mercado, disminuir los niveles de confiabilidad, impactar la credibilidad

---

<sup>38</sup> Sobre la función fedataria la Corte Constitucional se ha manifestado en materia: (i) notarial (ver, por ejemplo, las sentencias C-029 de 2019, C-836 de 2012, C-1508 de 2000); (ii) contadores públicos (ver, por ejemplo, las sentencias C-861 de 2008, C-645 de 2002); y (iii) entidades de certificación (ver, por ejemplo, las sentencias C-662 de 2000 y C-219 de 2015).

<sup>39</sup> Corte Constitucional, sentencia C-645 de 2002

<sup>40</sup> Corte Constitucional, sentencia C-530 de 2000.

<sup>41</sup> Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Pronunciamiento N°7: *Sobre la revisoría fiscal*. Disponible en: <https://cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/PRONUNC7.pdf>

de las empresas, aumentar los riesgos de inversión y generar detrimentos en el fisco<sup>42</sup>. En otras palabras, impactar el orden público económico protegido en la Constitución por los artículos 333 y 334.

## **G. POTESTAD CONFIGURATIVA DEL LEGISLADOR PARA REGULAR EL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**

43. La capacidad de incidir e impactar en ámbitos del interés general, más el ejercicio profesional investido de la función fedataria, justifican la regulación legal de la profesión de contador público<sup>43</sup>. Al respecto, cabe recordar que el artículo 26 de la Constitución, al tiempo que consagra el derecho fundamental a la libre escogencia de profesión u oficio, atribuye a las autoridades la competencia para inspeccionar y vigilar el ejercicio de las profesiones. Asimismo, dicha norma establece que las ocupaciones, artes y oficios que no exijan formación académica son de libre ejercicio, salvo aquellas que impliquen riesgos sociales, los cuales sí deben ser mitigados por Estado. Sobre este punto, la jurisprudencia constitucional ha reconocido pacíficamente que no hay derechos subjetivos absolutos y, en esa medida, la escogencia de profesión u oficio puede sujetarse a exigencias, requisitos y limitaciones introducidas por el Legislador<sup>44</sup>.

44. Sobre el alcance de la capacidad de regulación e intervención del Legislador frente la libertad de escogencia de profesión u oficio, se debe hacer una precisión, toda vez que esta garantía comprende dos ámbitos. El primero es del orden interno del titular del derecho y, por su relación íntima con otras garantías como la autonomía personal -artículo 15 superior- y el principio de dignidad humana -artículo 1 superior-, no es susceptible de ser limitado. Con ello, la protección libre de injerencia, restricción y/o límite es el derecho a la *escogencia* de la profesión u oficio<sup>45</sup>. En este ámbito interno no puede intervenir el Legislador ni ninguna autoridad sin infringir el derecho. En cambio, el segundo ámbito sí admite la sujeción a exigencias, requisitos y/o limitaciones para garantizar el orden público, la seguridad, mitigar los riesgos sociales o garantizar componentes intrínsecos al interés general como, por ejemplo, la justicia<sup>46</sup> o el orden económico, dentro del cual la contaduría pública tiene su campo de acción.

---

<sup>42</sup> Corte Constitucional, sentencia C-861 de 2008.

<sup>43</sup> Corte Constitucional, sentencia C-861 de 2008: "*se encomienda a una determinada categoría de personas efectuar ciertas labores consideradas de interés general, respecto de las cuales dan fe pública, y se les impone por ello un mayor nivel de responsabilidad incluyendo en tal grupo sólo a las personas que, como los Contadores Públicos, efectivamente pueden ocasionar con el ejercicio de su actividad un riesgo social al poner en peligro intereses tan importantes como el orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí, de manera que se otorga un mayor ámbito de libertad a quienes no causan tal riesgo, evitando con ello una innecesaria y excesiva regulación de la profesión arte u oficio desarrollada por éstos últimos y obedeciendo así a criterios equitativos de equivalencia entre el interés protegido y las limitaciones fijadas*".

<sup>44</sup> Corte Constitucional, sentencias C-177 de 1993, C-606 de 1992, C-505 de 2001 y C-138 de 2019.

<sup>45</sup> Corte Constitucional, sentencias C-756 de 2008, C-442 de 2019, entre otras.

<sup>46</sup> En la sentencia C-138 de 2019 se declaró exequible el título de idoneidad para ejercer el derecho, el examen de abogados, en términos amplios, porque esta profesión tiene incidencia en los derechos de terceros, en la justicia y en su acceso y, en esa medida, implica un riesgo social susceptible de ser regulado por el legislador.

45. Ahora bien, con respecto a la potestad de configuración del Legislador en el ejercicio de la contaduría pública, la Corte ha establecido que la empresa, como base del desarrollo económico en los términos del artículo 333 de la Constitución, cumple una función social que obliga a que la libertad económica y la libertad de empresa se promuevan en busca del interés general y del bien común. Esto implica que el Legislador es el competente para definir, por ejemplo, qué aspectos de la actividad financiera y económica de los particulares y sus efectos contables y tributarios, inciden en el interés público, por lo que el Legislador es *“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.”*<sup>47</sup>.

46. Así las cosas, la contaduría pública trae con su desarrollo profesional el ejercicio de la potestad de "dar fe pública". Además, tiene la capacidad de impactar el orden público económico, la viabilidad – en términos de transparencia, riesgo y credibilidad – de la empresa cómo célula de la economía. En la medida en que las labores de contaduría pública tienen efectos sobre aspectos intrínsecos al interés general, estas son susceptibles de ser reguladas en ejercicio de la potestad de configuración del Legislador, a fin de salvaguardar el bien común.

## **H. LA REVISORÍA FISCAL EN EL ORDEN PÚBLICO ECONÓMICO COLOMBIANO**

47. *Naturaleza y objeto de la revisoría fiscal.* Los artículos 13.1.A. de la Ley 43 de 1990 y 215 del Código de Comercio exigen que quien se desempeñe como revisor fiscal debe ser contador público. Dicho requisito de idoneidad profesional tiene sustento en que la revisoría fiscal implica el ejercicio de la función fedataria *independiente y permanente*. Bajo esta comprensión, la Corporación ha sostenido que *“la revisoría fiscal participa en el cumplimiento de las funciones y fines del Estado, razón por la que se le impone el ejercicio de una labor eficaz, permanente, integral, independiente, oportuna y objetiva. Sus funciones no tienen por objeto exclusivo proteger a los socios y garantizar que se cumplan las normas legales y estatutarias relativas a la administración de la sociedad y de sus bienes y al asiento de la contabilidad, sino que también persiguen la protección de los intereses de terceros, así como ser un instrumento para que el Estado ejerza la inspección y vigilancia de aquellas sociedades a quienes legalmente se les impone tener revisor fiscal”*<sup>48</sup>.

48. Esta visión es concordante con la percepción que los organismos técnicos tienen respecto de la revisoría fiscal. De una parte, el Consejo

---

<sup>47</sup> Corte Constitucional, sentencia C-645 de 2002.

<sup>48</sup> Corte Constitucional, sentencia C-621 de 2003.

Técnico de la Contaduría Pública<sup>49</sup> sostiene que ésta “*es una actividad de fiscalización integral fundamentada en el interés público*”<sup>50</sup> que vigila el cumplimiento de los requerimientos éticos aplicables<sup>51</sup> y de las disposiciones legales y estatutarias. De otra, la Superintendencia de Sociedades, entidad a través de la cual el presidente de la República ejerce su función constitucional de inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles -art. 189.24 de la Constitución-<sup>52</sup>, reconoce que (i) la revisoría fiscal “*desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, brinda confianza para la inversión, el ahorro, el crédito y en general contribuye al dinamismo y al desarrollo económico*”<sup>53</sup>, (ii) está “*estructurada con el ánimo de dar confianza a los propietarios de las empresas sobre el sometimiento de la administración a las normas legales y estatutarias, el aseguramiento de la información financiera, así como acerca de la salvaguarda y conservación de los activos sociales*”<sup>54</sup>; pero también sus funciones (iii) “*protegen a los terceros que encuentran en el patrimonio del ente económico la prenda general de sus créditos, de manera que debe dar confianza sobre el manejo de los recursos del ahorro, de la inversión y en general del manejo justo y equitativo del aparato productivo del país.*”<sup>55</sup>

49. Con base en lo anterior, dicho ente de supervisión y control ha afirmado que “[I]a institución de la Revisoría Fiscal es un apoyo de vital importancia para las entidades que ejercen la inspección, vigilancia y/o o control de las sociedades mercantiles”<sup>56</sup>. No se trata, por tanto, de una actividad que solo interesa al ámbito privado, sino que contribuye a la realización de ciertas funciones del Estado, como la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles, la protección del orden público económico y la promoción del desarrollo.

50. *Sujetos obligados a la revisoría fiscal.* El artículo 203 del Código de Comercio determina que están obligadas a tener revisoría fiscal: (i) las sociedades por acciones; (ii) las sucursales de compañías extranjeras; y (iii)

---

<sup>49</sup> Según el artículo 1.2.1.4. del Decreto 1074 de 2015 (Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo), el Consejo Técnico de la Contaduría Pública “*es un organismo permanente de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.*”

<sup>50</sup> Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Concepto Técnico 013 del 22 de mayo de 2001. En: <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=f0bdca02-d8d4-429d-a322-0b02690dc240>

<sup>51</sup> Sobre las responsabilidades éticas, ver: Ley 43 de 1990 y el anexo N° 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015.

<sup>52</sup> Según el artículo 82 de la Ley 222 de 1995, el presidente de la República ejerce, por conducto de la Superintendencia de Sociedades, la inspección, vigilancia y control de las sociedades comerciales. Por *inspección*, se entiende la atribución para solicitar y examinar información sobre la situación jurídica, contable, económica y administrativa de la sociedad -art. 83 ibidem-, mientras que la *vigilancia* hace alusión a la atribución de velar por que las sociedades, en su formación, funcionamiento y desarrollo de su objeto social, se ajusten a la ley y a los estatutos -art. 84 ibidem-, y el *control* se refiere a la competencia para ordenar los correctivos dirigidos a subsanar una situación crítica (jurídica, contable, económica o administrativa) de cualquier sociedad no vigilada por otra superintendencia -art. 85 ibidem-.

<sup>53</sup> Superintendencia de Sociedades, Circular Externa 115-000011 de 2008. En: [https://www.supersociedades.gov.co/nuestra\\_entidad/normatividad/normatividad\\_circulares/28996.pdf](https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_circulares/28996.pdf)

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> Ibid.

<sup>56</sup> Ibid.

las sociedades en las que, por ley o por estatutos, la administración no corresponda a los socios o estén excluidos de la administración los socios que representen no menos del 20% del capital. Esta enumeración de la ley comercial no es taxativa, toda vez que, por disposición legal, a otras personas jurídicas también se les exige contar con un revisor fiscal, tales como las cajas de compensación familiar<sup>57</sup>, las cooperativas<sup>58</sup>, las precooperativas<sup>59</sup>, las entidades sometidas a la vigilancia y control de la Superintendencia Financiera -salvo los intermediarios de seguros-<sup>60</sup>, las sociedades comerciales de cualquier naturaleza cuyos activos brutos sean iguales o superiores a 5.000 salarios mínimos o cuyos ingresos brutos sean iguales o superiores a 3.000 salarios mínimos<sup>61</sup>; las entidades promotoras de salud y las instituciones prestadoras de servicios de salud<sup>62</sup>, las empresas de servicios públicos domiciliarios constituidas como sociedades por acciones<sup>63</sup>, los fondos ganaderos<sup>64</sup>, los conjuntos de uso comercial o mixto sometidos al régimen de propiedad horizontal<sup>65</sup>, las juntas regionales y nacional de calificación de invalidez<sup>66</sup>, las fundaciones e instituciones de utilidad común<sup>67</sup>, entre otras.

51. *Funciones de la revisoría fiscal en sociedades comerciales.* Hay dos funciones principales que ejecutan los revisores fiscales. La primera es la función fedataria, intrínseca a la calidad de contador público. En materia precisa de revisoría, la Corte ha establecido que "*corresponde al revisor fiscal dar 'fe pública' respecto de los balances y estados financieros de la sociedad, de manera que cuando han sido suscritos por él debe entenderse que reflejan fielmente la contabilidad y la situación financiera de la sociedad. Esta necesidad de fe pública se justifica precisamente por los diversos intereses que concita la actividad de las sociedades mercantiles, incluida la función social que le reconoce la Carta a la empresa como base del desarrollo. (C.P artículo 333)*"<sup>68</sup>. Tratándose de estados financieros, el artículo 34 de la Ley 222 de 1995 impone a las sociedades la obligación de preparar y difundir sus estados financieros de propósito general, los cuales deben ser certificados por el representante legal y el contador, lo que implica "*que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado de fielmente de los libros*" -art. 37 *ibidem*-. Por su parte, el artículo 38 *ibidem* señala que los estados financieros *dictaminados*, son aquellos que van acompañados de la opinión profesional del revisor fiscal -o a falta de éste, de un contador *independiente*-, basada en las normas de *auditoría* generalmente aceptadas. Así, mientras el contador y el representante

---

<sup>57</sup> Ley 21 de 1982, art. 48. En sentido similar: Decreto 341 de 1988, artículo 1 y Decreto 1072 de 2015, artículos 2.2.7.1.1.1., núm. 5, 2.2.7.1.4.1. y 2.2.5.1.4.2

<sup>58</sup> Ley 79 de 1988, arts. 38 y 41.

<sup>59</sup> Decreto 1333 de 1989, art. 12.

<sup>60</sup> Decreto Ley 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero), art. 79.

<sup>61</sup> Ley 43 de 1990, art. 13, parágrafo 2.

<sup>62</sup> Ley 100 de 1993, arts. 228 y 232.

<sup>63</sup> Ley 142 de 1994, art. 19.15.

<sup>64</sup> Ley 363 de 1997, art. 16.

<sup>65</sup> Ley 675 de 2001, art. 56.

<sup>66</sup> Ley 1562 de 2012, art. 16.

<sup>67</sup> Decreto 1066 de 2015 (Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo del Interior), art. 2.2.1.3.2.

<sup>68</sup> Corte Constitucional, sentencia C-621 de 2003.

legal hacen constar que los estados financieros corresponden a la realidad de la empresa, el revisor fiscal los examina y emite su opinión independiente y profesional acerca del cumplimiento de las normas técnicas, estatutarias y legales, la cual evidentemente repercute en la generación de confianza pública en torno a la empresa<sup>69</sup>.

52. La segunda función fue recogida en la sentencia C-290 de 1997, así:

*“[L]os estados financieros certificados son los que, suscritos por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon, para ser puestos en conocimiento de los asociados o terceros, contienen la ‘certificación’ de ser reflejo fiel de los libros y de haber sido objeto de previa comprobación, según el reglamento. Sobre esta base, los estados financieros dictaminados son aquellos estados financieros certificados que, **por haber sido objeto de la verificación del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiera confrontado, cuentan, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las obligaciones propias del revisor fiscal, con el correspondiente concepto o dictamen**”*

53. Estas dos funciones axiales – consistentes en dar fe y fiscalizar – se desarrollan a través de los múltiples deberes y atribuciones que la legislación confiere a los revisores fiscales, según el sector económico del que haga parte la persona jurídica obligada a la revisoría. En materia comercial, sobre la que la Sala concentra su atención en el presente caso, el capítulo VIII del Título I del Código de Comercio desarrolla el marco jurídico para el revisor fiscal, al establecer: (i) los sujetos – sociedades – obligados a la revisoría -artículo 203-; (ii) el régimen de inhabilidades -artículo 205-; (iii) el periodo de su elección -artículo 206-; (iv) sus funciones -artículo 207-; (v) el contenido de sus informes sobre los estados financieros y los que presente a la asamblea general o junta de socios -artículos 208 y 209-; (vi) la responsabilidad -artículo 211-; (vii) el derecho de inspección -artículo 213-; (viii) el deber de reserva -artículo 214-; (ix) los requisitos para ejercer como revisor fiscal -artículo 215-; y (x) los efectos del incumplimiento de sus funciones -artículo 216-. De este conjunto de normas, es necesario referirse al contenido de una de ellas – artículo 207-, a fin de dimensionar la cantidad y la trascendencia de los deberes a cargo de quien ejerce la revisoría fiscal en una sociedad comercial.

54. La norma citada establece diez (10) funciones del revisor fiscal. Primero, garantizar el cumplimiento de los estatutos y de la asamblea general o la junta directiva. Segundo, informar por escrito a los órganos de dirección y administración, las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la

---

<sup>69</sup> Al respecto, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en ejercicio de su función orientadora de esta profesión -Ley 43 de 1990, art. 29-, ha conceptualizado que “[e]n el caso, en que un Revisor Fiscal, haya emitido una opinión o dictamen sobre (...) estados financieros, se supone que ello incrementa la confianza que terceros tienen en los estados financieros.” Concepto 1113 del 16 de febrero de 2021. <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=59495f93-a4c7-4ac3-8e1a-b1254a40e76c>.

sociedad y en el desarrollo de sus negocios. Tercero, prestar colaboración a las entidades gubernamentales en las labores de inspección, vigilancia y control. Cuarto, velar por: la ejecución regular de la contabilidad y las actas, la conservación de la correspondencia y los comprobantes de las cuentas. Quinto, ejercer asiduamente la inspección de los bienes y procurar su conservación y la custodia de los títulos. Sexto, impartir las instrucciones, ejercer el derecho de inspección y solicitar los informes que se requieran para establecer el control permanente de los valores sociales. Séptimo, ejercer la función fedataria respecto de los estados financieros. Octavo, convocar extraordinariamente a los órganos de control (asamblea o junta) cuando lo considere necesario. Noveno, cumplir las demás atribuciones legales o estatutarias. Décimo, reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero, las operaciones catalogadas como sospechosas.

55. A partir de esta norma, es evidente que el actuar del revisor fiscal involucra a la sociedad – desde el punto de vista de inspección, auditoría y conservación de los bienes –, a los órganos de control social – a partir del deber de información, cumplimiento de estatutos y participación en los órganos de decisión–, al Estado – por el deber de información, la realización de la inspección, vigilancia y control y la presunción veracidad y legalidad que para efectos fiscales se predica de las declaraciones tributarias firmadas el revisor<sup>70</sup> – y, además, el interés general, no solo por el efecto de la función fedataria que cumple, sino también porque está obligado a informar lo sospechoso, velar por la transparencia y la contabilidad regular, y, en últimas, propender por que el comportamiento de la empresa se encauce dentro de las previsiones legales y estatutarias.

56. Más allá de estas funciones generales, de por sí numerosas y sustantivas, el Código de Comercio le impone atribuciones y responsabilidades adicionales al revisor fiscal:

<b>Artículo</b>	<b>Función/Responsabilidad</b>
58	Responsabilidad solidaria por <i>culpa</i> en alteración de libros de comercio cuando no se logra identificar al responsable.
62	Responsabilidad penal por violación de reserva de libros de comercio.
157	Responsabilidad penal del revisor por ordenar, tolerar, hacer o encubrir falsedades en estados financieros.
181	Potestad para convocar a asamblea o junta de socios extraordinaria
191	Potestad para impugnar decisiones de la asamblea cuando no se ajusten a la ley o a los estatutos.
193	Potestad para ejercer la acción de indemnización a favor de la

<sup>70</sup> Concretamente, el artículo 581 del Estatuto Tributario establece que la firma del revisor fiscal en las declaraciones tributarias certifica que los libros de contabilidad (i) se llevan en debida forma, (ii) reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa; y (iii) las operaciones allí registradas se sometieron a las retenciones aplicables.



<b>Artículo</b>	<b>Función/Responsabilidad</b>
	sociedad, por los perjuicios ocasionados por una decisión de la asamblea o junta de socios declarada nula.
211	Responsabilidad civil por perjuicios ocasionados a la sociedad debido a negligencia o dolo en ejercicio de sus funciones.
213	Potestad para intervenir en asamblea o junta de socios, junta directiva o consejo de administración.
213	Potestad para inspeccionar en cualquier momento los libros de la sociedad.
216	Posibilidad de ser sancionado por la Superintendencia de Sociedades por incumplimiento de sus funciones, incumplimiento irregular o negligente, o violación de la reserva de los libros de la sociedad.
222	Responsabilidad civil ante la sociedad, los asociados y terceros, por operaciones o actos realizados por la sociedad disuelta, que no tengan como finalidad su liquidación.
225	Potestad para convocar a la asamblea o junta de socios durante la liquidación de la sociedad.
293	Responsabilidad penal por expedición de constancias o certificados discordantes con la realidad contable de la sociedad.
392	Deber de comunicar a la Superintendencia de Sociedades el número de acciones suscritas luego de oferta para suscripción de acciones de la sociedad anónima.
393	Deber de autorizar el balance general a ser publicado previo a la solicitud de permiso para realizar oferta pública de suscripción de acciones de la sociedad anónima.
395	Responsabilidad penal por dar a conocer como accionistas o administradores a personas que no tengan tales calidades durante suscripción de acciones de la sociedad anónima, o por publicar inexactitudes graves deliberadamente en los anexos a los prospectos respectivos.
423	Potestad para convocar a asamblea extraordinaria de accionistas de la sociedad anónima.
431	Potestad para firmar las actas de la asamblea, en ausencia del secretario.
441	Potestad para firmar las actas de juntas directivas o de asambleas en las que se designe representante legal de la sociedad anónima, en ausencia del secretario.
447	Posibilidad de ser sancionado por la Superintendencia de Sociedades por no poner a disposición de los accionistas los libros durante 15 días hábiles anteriores a la asamblea de la sociedad anónima.

57. A estas labores y responsabilidades se suman otros deberes específicos a cargo de los revisores fiscales, derivados de sus potestades fedatarias y de fiscalización, previstos en otras normatividades como el Decreto Ley 624 de 1989 -Estatuto Tributario-, el Decreto Ley 663 de 1993 -Estatuto Orgánico

del Sistema Financiero-, la Ley 222 de 1995 -régimen de procesos concursales-, la Ley 550 de 1999 -régimen de reestructuración económica-, la Ley 1116 de 2016 -régimen de insolvencia empresarial-, entre otras.

58. De otra parte, la Ley 1314 de 2009<sup>71</sup> y sus normas reglamentarias<sup>72</sup> imponen a los revisores fiscales el deber de ajustar el ejercicio de sus funciones a las normas internacionales de contabilidad e información financiera<sup>73</sup> y de aseguramiento de la información<sup>74</sup>. En criterio del Consejo Técnico de Contaduría Pública, “[l]a existencia de marcos técnicos de aceptación mundial, el Código de Ética y de los estándares de calidad, tienen el propósito de generar una mayor transparencia, eficiencia en la asignación de recursos y mayor equidad en la distribución de las cargas tributarias. Además, la aplicación de este marco técnico fortalecerá la función del revisor fiscal, quien seguirá siendo el encargado de generar confianza pública, la cual es necesaria para lograr informes financieros de propósito general de alta calidad.”<sup>75</sup>

---

<sup>71</sup> “[P]or la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.”

<sup>72</sup> En particular, el Decreto 2420 de 2015, “[p]or medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las normas de Contabilidad de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones”, adicionado por el Decreto 2270 de 2019. Este Decreto establece, entre otras, las siguientes medidas: (i) Art. 1.2.1.2.1 Aplicación obligatoria de las Normas de Aseguramiento de la Información por parte de los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del Grupo 1 -definidas en el art. 1.1.1.1. del Decreto- y entidades del Grupo 2 -definidas en el art. 1.1.2.1. del Decreto- con activos superiores a 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes o más de 200 trabajadores; (ii) Art. 1.2.1.2.2. Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y de las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar por parte de los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades estatales sujetas al régimen aplicable a empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público; (iii) Aplicación 1.2.1.2.3. Potestad de los revisores fiscales de aplicar las Normas de Aseguramiento de la Información en el ejercicio de sus funciones respecto de empresas o entidades no señaladas en los artículos 1.2.1.2.1 y 1.2.1.2.2; (iv) Art. 1.2.1.2.4. Aplicación obligatoria de la Norma Internacional de Auditoría 701 sobre la comunicación de los asuntos clave de auditoría, por parte de los revisores fiscales y los contadores públicos independientes que emitan dictámenes sobre los estados financieros de entidades que apliquen en forma obligatoria o voluntaria las Normas de Información Financiera para el Grupo 1, así como de entidades estatales sujetas al régimen aplicable a empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, y cuando se emitan dictámenes sobre estados financieros de entidades que el ordenamiento clasifique como de interés público; (v) Art. 1.2.1.6. Aplicación del Código de Ética para Profesionales de la Contaduría en todas las actuaciones profesionales de los contadores públicos. (vi) Art. 1.2.1.7. Aplicación de las Normas Internacionales de Control de Calidad por parte de los contadores públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento.

<sup>73</sup> El artículo 3° de la Ley 1314 de 2009 define las normas de contabilidad y de información financiera como “el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.”

<sup>74</sup> El artículo 5° de la Ley 1314 de 2009 define las normas de aseguramiento de información como “el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.”

<sup>75</sup> Consejo Técnico de Contaduría Pública. Concepto 2015-00027. En: <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=0dfce2a7-018b-4a72-9cb5-a8a7bea73fb9>.

59. Conforme a lo expuesto, la revisoría fiscal se desarrolla en dos facetas - fedataria y de fiscalización- que se ejercen en forma independiente y permanente respecto de la persona jurídica objeto de inspección y vigilancia. Estas funciones son expresión del alto grado de confianza que la sociedad y las autoridades depositan en los revisores fiscales, de quienes, en contraprestación, se espera la mayor diligencia en la ejecución de sus labores, habida cuenta del impacto y trascendencia de su gestión, a tal punto que el incumplimiento de sus deberes puede conllevar, no solo responsabilidad civil, sino también administrativa, disciplinaria y penal. Los revisores fiscales son garantes ante el Estado, la colectividad y los dueños de la empresa de la veracidad de las operaciones que certifican y de la legalidad de actuaciones que vigilan; y su función repercute en el aseguramiento del orden público económico nacional.

## I. EXAMEN DEL TEXTO NORMATIVO ACUSADO

60. El demandante sostiene que el artículo 215 del Código de Comercio, al prohibirle injustificadamente a los contadores públicos ejercer como revisores fiscales en más de cinco sociedades por acciones, desconoce los artículos 25 y 26 de la Constitución, que consagran, respectivamente, los derechos fundamentales al trabajo y a la libre escogencia de profesión u oficio. Es pertinente, por tanto, referirse brevemente al contenido de estas garantías, estrechamente ligadas entre sí<sup>76</sup>, a efectos de dilucidar si la norma parcialmente acusada las limita, y en caso afirmativo, si tal restricción se ajusta o no a la Carta Política.

61. *Derecho fundamental al trabajo.* El Constituyente primario definió el trabajo como “*toda actividad humana libre, consciente y noble, necesaria para la vida y generadora de capital y de instrumento de labores. Es bien del hombre y de la humanidad. De ahí su valor humano.*”<sup>77</sup> Dado su carácter consustancial al ser humano, no solo como medio para realizarse como persona sino como instrumento para garantizar otros derechos<sup>78</sup>, el trabajo se encuentra previsto en el ordenamiento constitucional como valor fundante del Estado Social de Derecho, principio rector del sistema jurídico y derecho fundamental.<sup>79</sup> La Corte Constitucional, por su parte, ha indicado que “*el marco de protección Estatal no solamente se agota en la defensa de los derechos de los trabajadores dependientes sino también en la efectividad de*

---

<sup>76</sup> Sobre la conexión entre el derecho al trabajo y el derecho a la libre escogencia de profesión u oficio, ver, entre otras, las sentencias T-1015 de 1999, C-191 de 2005, T-167 de 2007, C-296 de 2012 y T-282 de 2018.

<sup>77</sup> Ponencia “*Sobre el trabajo y el trabajador*” de los constituyentes Guillermo Guerrero Figueroa, Jamie Benítez, Angelino Garzón, Guillermo Perry Rubio, Tulio Cuevas e Iván Marulanda. Gaceta Constitucional No. 45 del 13 de abril de 1991, P. 5. En: <https://babel.banrepcultural.org/digital/collection/p17054coll26/id/3785>

<sup>78</sup> Esta corporación, en sentencia C-107 de 2002, reiterada en sentencia C-405 de 2005, señaló que “*dentro de la nueva concepción del Estado como Social de Derecho, debe entenderse la consagración constitucional del trabajo no sólo como factor básico de la organización social sino como principio axiológico de la Carta; y además, que constituye la actividad libre y lícita del hombre, que no sólo contribuye a su desarrollo y dignificación personal sino también al progreso de la sociedad, bien que se trate de una actividad independiente o subordinada.*”

<sup>79</sup> Corte Constitucional, sentencia C-536 de 2019.

*su ejercicio independiente. En efecto, si se entiende el trabajo como un instrumento para obtener los recursos necesarios para lograr una vida digna y como un mecanismo de realización personal y profesional, es lógico concluir que son objeto de garantía superior tanto el empleo como todas las modalidades de trabajo lícito.”*<sup>80</sup>

62. Al referirse al trabajo como garantía fundamental, la Corte, retomando lo dicho expresamente por el Constituyente primario, ha indicado que *“toda persona tiene derecho a que no se le impida trabajar.”*<sup>81</sup> Esto implica para el Estado un deber de abstenerse obstaculizar desempeño de labores productivas; sin embargo, tal prerrogativa no es absoluta, sino que admite restricciones, siempre que existan razones también de orden constitucional que así lo ameriten. En este sentido, por ejemplo, es válido que el Legislador prohíba la realización de actividades ilícitas para salvaguardar la seguridad pública, como también que regule las condiciones para el desempeño de determinadas labores, con el fin de proteger el orden público económico<sup>82</sup>. En todo caso, es claro que cualquier regulación legal que incida en esta garantía fundamental, debe respetar los principios mínimos fundamentales del trabajo fijados por el artículo 53 superior.

63. Desde esta perspectiva, razón le asiste al demandante en cuanto a que el artículo 215 del Código de Comercio limita el derecho al trabajo de los contadores públicos en la medida en que fija un tope máximo de sociedades por acciones en las que pueden ejercer como revisores fiscales, actividad productiva de la que bien pueden derivar su sustento. Sin embargo, el hecho de que la norma restrinja tal derecho fundamental no la hace *per se* inconstitucional. La conformidad o no de esta medida con la Carta se determinará más adelante a través de un examen de proporcionalidad -cfr. *infra* nums. 69 a 79-.

64. *Derecho fundamental a la libre escogencia de profesión u oficio.* El artículo 26 de la Constitución consagra esta garantía fundamental, que incluye, no solo la potestad de toda persona para elegir a qué profesión u oficio dedicarse, sino también el derecho a ejercer la actividad escogida libremente sin injerencias de ninguna índole, a menos que resulte necesaria la regulación estatal para evitar un riesgo social<sup>83</sup>. Respecto de estos dos componentes, la corporación ha precisado que *“[e]l primero es un acto de voluntariedad, prácticamente inmune a la injerencia estatal o particular, cuyo límite es la elección entre lo legalmente factible, mientras que el ejercicio de la libertad*

---

<sup>80</sup> Corte Constitucional, sentencia C-614 de 2009. En similar sentido, sentencias C-107 de 2002 y C-593 de 2014.

<sup>81</sup> Corte Constitucional, sentencia T-475 de 1992.

<sup>82</sup> En sentencia C-619 de 1996, la Corte señaló que *“tanto el derecho al trabajo (C.P. art. 25), como la libertad de escoger profesión u oficio (C.P., art. 26), pueden ser regulados y modulados por parte de las autoridades estatales, siempre y cuando tales intervenciones sean razonables y proporcionales al interés que se busca proteger.”*

<sup>83</sup> “[L]a potestad de elegir una actividad profesional o un oficio, supone el ejercicio de esa actividad, como parte del derecho fundamental consagrado en el artículo 26 de la C.P.” Corte Constitucional, sentencia T-167 de 2007.

*profesional es una faceta susceptible de mayor restricción, como quiera que involucra al individuo en la esfera de los derechos de los demás y el interés social, por lo que incluso puede estar sometido a la realización de servicios sociales obligatorios.”*<sup>84</sup>

65. De manera similar a como se consideró frente al derecho al trabajo, la Sala constata que la norma acusada, en la medida en que establece un tope máximo al número de sociedades por acciones en la que un contador público se puede desempeñar como revisor fiscal, también comporta una limitación al derecho a la libre escogencia de profesión u oficio, porque restringe el campo de acción de su actividad profesional. Sin embargo, no puede soslayarse que el mismo artículo 26 de la Constitución fija la competencia estatal para regular el ejercicio de profesiones, ocupaciones u oficios que impliquen un riesgo social, esto es, una amenaza clara y considerable para el interés general que deba mitigarse mediante la fijación de unas pautas para el ejercicio de tales actividades<sup>85</sup>. Sobre este particular, la Corporación ha precisado que *“todo derecho, y en particular el trabajo y la libertad de escoger profesión u oficio, cuentan con límites intrínsecos, que son los que se derivan de los confines del derecho y hacen parte integral de su propio alcance y definición, y con límites extrínsecos, siendo ellos los impuestos expresa o implícitamente por la Constitución y por la ley para garantizar la vigencia de otros valores e intereses igualmente relevantes, como pueden ser los derechos ajenos, el orden público, el bien común y el deber correlativo al ejercicio de cada derecho”*<sup>86</sup> Esto, desde luego, sin que tal potestad de regulación caiga en medidas arbitrarias, *“por cuanto toda limitación al ejercicio de una profesión u oficio debe responder a parámetros objetivos que la justifiquen en términos constitucionales, esto es, que atiendan criterios de razonabilidad y proporcionalidad.”*<sup>87</sup>

---

<sup>84</sup> Corte Constitucional, sentencia C-031 de 1999, reiterada en sentencias C-1213 de 2001, T-167 de 2007, C-788 de 2009, T-346A de 2014. En similar sentido, sentencia C-442 de 2019.

<sup>85</sup> *“En cuanto atañe a la libertad de ejercer profesión u oficio, que interesa específicamente en este proceso, la función de reglamentación a cargo del legislador, que por su naturaleza tiene que cumplirse teniendo en cuenta las características propias de cada ocupación, implica, como su objeto lo indica, el establecimiento de unas reglas adecuadas a los fines que cada una de ellas persigue, mediante las cuales es necesario estatuir requisitos mínimos de formación académica general y preparación particular en la carrera de que se trata; normas sobre expedición de títulos que garanticen la idoneidad profesional y la forma de acreditarlos ante el público; disposiciones concernientes a las prácticas y experiencias iniciales del recién egresado; exigencias y límites aplicables a quien -debidamente autorizado- ejerce todavía sin título y, desde luego, la espina dorsal de la reglamentación, que consiste en el régimen jurídico aplicable al desempeño de la profesión, dentro del cual a la vez resulta ineludible el señalamiento de principios y pautas, la tipificación de faltas contra la ética en el campo de actividad correspondiente y la previsión de las sanciones que habrán de ser impuestas a quien incurra en ellas.”* Corte Constitucional, sentencia C-002 de 1993, reiterada en sentencia C-819 de 2010.

<sup>86</sup> *“En cuanto refiere al ejercicio de tales derechos, la jurisprudencia ha precisado que los mismos no tienen un carácter absoluto, no solo por el hecho de que a su ejercicio concurren distintas variables de naturaleza política y social, sino además, porque la Constitución no patrocina ni incentiva un desempeño de las profesiones y oficios despojados de toda vinculación o nexo con los deberes y obligaciones que su ejercicio comporta. // Así entendido, ha dicho la Corte que todo derecho, y en particular el trabajo y la libertad de escoger profesión u oficio, cuentan con límites intrínsecos, que son los que se derivan de los confines del derecho y hacen parte integral de su propio alcance y definición, y con límites extrínsecos, siendo ellos los impuestos expresa o implícitamente por la Constitución y por la ley para garantizar la vigencia de otros valores e intereses igualmente relevantes, como pueden ser los derechos ajenos, el orden público, el bien común y el deber correlativo al ejercicio de cada derecho.”* Corte Constitucional, sentencia C-393 de 2006, reiterada en sentencia C-969 de 2012.

<sup>87</sup> Corte Constitucional, sentencia C-819 de 2010.

66. En este orden, la Corte ha declarado ajustadas a la Constitución numerosas medidas que en alguna forma limitan el derecho al trabajo y/o a la libre escogencia de profesión u oficio con el fin de precaver un riesgo para el bien común o de salvaguardar otros preceptos constitucionales, por ejemplo, mediante la exigencia de títulos de idoneidad, el establecimiento de incompatibilidades, la fijación de faltas disciplinarias, la limitación del campo de acción del ejercicio de la profesión, entre otras. La siguiente relación así lo ilustra:

<b>Sentencia</b>	<b>Norma</b>	<b>Decisión</b>
C-177/1993	Ley 19/1990, art. 3	Exequibilidad de exigencia de requisitos de idoneidad para desempeñarse como técnico electricista.
C-393/2006	Decreto 196/1971, art. 52	Exequibilidad de falta disciplinaria del abogado por aconsejar, patrocinar o intervenir en actos fraudulentos lesivos de intereses ajenos.
C-819/2010	Ley 1123/2007, art. 29	Exequibilidad de incompatibilidad de los servidores públicos para ejercer la abogacía salvo en causa propia.
C-305/2013	Ley 1563/2012, art. 8	Exequibilidad de límite de 5 tribunales de arbitramento en los que puede actuar un árbitro o secretario, cuando una de las partes sea entidad pública.
C-138/2019	Ley 1905/2018, art. 2	Exequibilidad de exigencia de requisito de idoneidad para el ejercicio de la profesión de abogado a quienes hayan iniciado la carrera después de la promulgación de la norma que lo contiene.
C-442/2019	Ley 1753/2015, art. 62	Exequibilidad de prohibición de convalidar títulos otorgados por instituciones de educación superior no oficiales o propios

67. Ahora bien, en lo que concierne a la norma que ahora ocupa la atención de la Sala, de entrada se observa que esta se enmarca en la amplia potestad configurativa del Legislador -en este caso extraordinario- para regular una actividad profesional que comporta un riesgo social. Tal como se indicó -cfr. *supra* num. 40-, la trascendencia de las funciones fedatarias y de inspección y vigilancia propias de la revisoría fiscal son aspectos que permiten colegir que el desempeño de esta actividad conlleva un riesgo considerable para el interés común, representado en las nocivas consecuencias que el indebido ejercicio de la profesión traería para el orden público económico y la confianza pública. De manera que, en esta materia, el Legislador goza de un amplio margen de configuración para adoptar las medidas que considere adecuadas para

encauzar la actividad de revisoría fiscal, con mayor razón si se tiene en cuenta que esta, más allá de concitar intereses netamente privados, es generadora de confianza pública.

68. Así las cosas, habiéndose identificado que la expresión impugnada efectivamente comporta una limitación a las garantías fundamentales reconocidas por los artículos 25 y 26 superiores, y reconocido que tal disposición se encuentra cobijada por la potestad configurativa del Legislador en materia de regulación de profesiones que comportan un riesgo social, el siguiente paso para evaluar la constitucionalidad de la medida consiste en la realización de un juicio de proporcionalidad<sup>88</sup>. Para tal efecto, la Sala considera que el examen a realizar debe ser de intensidad intermedia, por razones que a continuación se precisan.

69. Como se señaló -ver *supra*, sección II G-, el Legislador cuenta con una amplia potestad configurativa para regular el ejercicio de profesiones que representan un riesgo social, como la contaduría pública. En este sentido, *prima facie* podría pensarse que el análisis se debe llevar a cabo a partir de un examen de proporcionalidad de intensidad leve. Sin embargo, el hecho de que la norma en discusión no fue expedida por el Congreso de la República propiamente sino por el Ejecutivo en ejercicio de facultades extraordinarias, la limitación a dos derechos fundamentales que la medida cuestionada comporta, y la acusación del demandante en cuanto a que tal restricción carece de justificación y por lo tanto resulta irrazonable, son circunstancias que, en el presente caso, ameritan aplicar un examen de proporcionalidad con mayor grado de intensidad.

70. En consonancia con lo anterior, la Corte ha sostenido que el examen intermedio de proporcionalidad se aplica “*cuando una medida pueda afectar el goce de un derecho constitucional en su faceta negativa, esto es, respecto del deber de abstención que le corresponde al Estado, con el fin de precaver que con su acción se obstaculice o impida el ejercicio de un derecho.*”<sup>89</sup> Es lo que ocurre en el asunto en cuestión, pues la norma demandada configura una intervención en el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, en tanto fija un límite máximo al número de sociedades por acciones en las que un contador puede desempeñarse como revisor fiscal.

71. Adicionalmente, en diversas oportunidades esta corporación ha acudido al examen de proporcionalidad de intensidad intermedia al revisar la constitucionalidad de medidas sobre las que el Legislador goza de amplia

---

<sup>88</sup> La Corte Constitucional tiene establecido que el juicio de proporcionalidad constituye una herramienta de análisis que permite dilucidar si una medida restrictiva de un derecho se ajusta o no a la Constitución. Cfr. sentencias C-354 de 2009, C-287 de 2012, C-741 de 2013, C-838 de 2013, C-442 de 2019, entre otras. Sin embargo, también ha precisado que “*el juicio de proporcionalidad no puede ser aplicado con la misma intensidad en todos los casos. De proceder así las competencias de los diferentes órganos del Estado, así como las posibilidades de actuación de los particulares en ejercicio de la libre iniciativa privada, podrían resultar anuladas o afectadas gravemente*” (Sentencia C-114 de 2017). De ahí la importancia de determinar el nivel de intensidad del juicio de proporcionalidad por aplicar.

<sup>89</sup> Corte Constitucional, sentencia C-471 de 2020.

potestad configurativa, pero que a su vez restringen en cierta medida derechos fundamentales<sup>90</sup>. Así, en sentencia C-442 de 2019, al examinar una medida restrictiva de la libre escogencia de profesión u oficio, además de otras garantías, la Corte señaló que “*el test [de proporcionalidad] que [se] debe adelantar es el de intensidad intermedia, en el que la competencia regulatoria del Estado, por un lado, y la afectación a varios derechos fundamentales, del otro, pueden ser adecuadamente reflejados y valorados. En este escenario, en consecuencia, debe determinarse si existe una finalidad legítima e importante, y si el medio, además de no estar prohibido, es adecuado y efectivamente conducente para la consecución del fin.*”

72. De otra parte, no se advierte la necesidad de elevar el examen de proporcionalidad al nivel estricto, toda vez que la norma demandada no involucra un criterio sospechoso de discriminación, no afecta a personas en debilidad manifiesta o a grupos marginados o discriminados, ni crea privilegios. Además, la restricción que introduce no puede catalogarse como una afectación grave a los derechos al trabajo y a la libre escogencia de profesión u oficio, puesto que, la limitación no anula por completo el goce de tales derechos, ya que solo recae sobre una de las diversas actividades en las que los contadores públicos pueden desenvolverse.

73. Esto reafirma que el juicio intermedio de proporcionalidad es el adecuado para examinar la constitucionalidad del artículo 215 (parcial) del Código de Comercio. Este análisis exige verificar que la medida (i) responde a una finalidad legítima e importante; (ii) no está prohibida, es adecuada y efectivamente conducente para lograr dicha finalidad, y (iii) no es evidentemente desproporcionada<sup>91</sup>. A ello se procede enseguida.

74. *La medida responde a una finalidad legítima e importante.* Para la Sala, el límite previsto en la expresión demandada -que, como bien lo anotaron algunos de los intervinientes, no cubre a todo el campo de acción de la contaduría pública sino al ramo de la revisoría fiscal, y se aplica solo a las sociedades por acciones - responde a la necesidad de garantizar que la actuación de la revisoría fiscal sea “*eficaz, permanente, integral, independiente y oportuna*”<sup>92</sup>. En efecto, dado el cúmulo de atribuciones y responsabilidades que le caben al revisor fiscal, la restricción contenida en el artículo 215 del Código de Comercio se orienta a asegurar que la *permanencia*, característica inherente al ejercicio de esta actividad, no se vea afectada por la cantidad de trabajo asumida por el revisor. Al respecto, la Superintendencia de Sociedades ha indicado que “*...para la aplicación de la norma citada lo que debe tenerse en cuenta es el ejercicio efectivo del cargo, no la simple posibilidad de ejercerlo*”<sup>93</sup>, y que la medida “*busca garantizar un*

<sup>90</sup> Corte Constitucional, sentencias C-1158 de 2008, C-598 de 2011, C-741 de 2013, C-193 de 2016, entre otras.

<sup>91</sup> Corte Constitucional, sentencias C-220 de 2017, C-197 de 2020, C-378 de 2020, C-471 de 2020.

<sup>92</sup> Corte Constitucional, sentencia C-780 de 2001.

<sup>93</sup> Superintendencia de Sociedades. Circular Externa 115-000011 de 2008. EN: [https://www.supersociedades.gov.co/nuestra\\_entidad/normatividad/normatividad\\_circulares/28996.pdf](https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_circulares/28996.pdf)



*bueno [sic] ejercicio de la profesión en la medida en que se puede dedicar mayor tiempo y recursos al limitarse la cantidad máxima de revisorías que se pueden tener.*"<sup>94</sup>

75. La Sala encuentra que la finalidad que la norma impugnada persigue es legítima, porque propende por el adecuado funcionamiento de la revisoría fiscal, actividad que, como quedó visto -cfr. *supra* sección II H-, desarrolla un papel de trascendencia que encaja en la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles -art. 189.24 de la Constitución-, así como en el aseguramiento del orden público económico y el fomento del desarrollo empresarial -art. 333 de la Constitución-. Por lo demás, esta finalidad se muestra importante, atendiendo el nivel de impacto que la gestión del revisor fiscal tiene, no solo para la persona jurídica objeto de fiscalización, sino también para sus socios, el Estado y la colectividad en general.

76. *El medio no está prohibido, y es adecuado y efectivamente conducente para alcanzar la finalidad.* No existe en la Constitución una norma que le prohíba al Legislador restringir el número de sociedades por acciones en las que un contador público se puede desempeñar como revisor fiscal, y esta medida es adecuada y conducente para garantizar la permanencia de la función, así como el ejercicio efectivo del cargo. Sobre esto último, basta con señalar que la consecuencia lógica de restringir el campo de acción del revisor es una mayor disponibilidad de tiempo para ocuparse de las revisorías ya existentes a su cargo, máxime si se tiene en cuenta la gran cantidad de atribuciones y responsabilidades que le caben al revisor fiscal frente a cada una de sus vigiladas -cfr. *supra*, nums. 52 y 57 a 59-. Sobre este particular, el demandante y algunos de los intervinientes adujeron que la norma es obsoleta e innecesaria, ya que los avances tecnológicos permiten que, en la actualidad, el revisor fiscal pueda cumplir eficientemente con sus responsabilidades frente a un número plural de sociedades. Sin embargo, el carácter necesario o innecesario de la medida no es un asunto que le corresponda a la Corte juzgar en un examen de proporcionalidad intermedio, y, por tanto, no es un elemento de juicio indicativo de su presunta inconformidad con la Constitución.

77. *La medida no es evidentemente desproporcionada.* A la hora de ponderar el número y la magnitud de las responsabilidades que recaen sobre el revisor fiscal, versus el costo que la limitante cuestionada representa para los derechos de los contadores públicos al trabajo y a la libre escogencia de profesión u oficio, la medida no se muestra evidentemente desproporcionada. A la Sala no le resulta desbordado que el Legislador extraordinario haya establecido tal restricción, teniendo en cuenta la cantidad de deberes que el Código de Comercio, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, el Estatuto Tributario y otras normatividades imponen al revisor fiscal al punto de acarrearle responsabilidad penal en caso de incumplimiento de algunas de

---

<sup>94</sup> Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-155062 del 21 de diciembre de 2010. En: [https://www.supersociedades.gov.co/nuestra\\_entidad/normatividad/normatividad\\_conceptos\\_juridicos/OFICIO\\_220-155062\\_2010.pdf](https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_juridicos/OFICIO_220-155062_2010.pdf)

ellas, así como la especial trascendencia de su función fedataria y del impacto que esta tiene en la confianza pública que la sociedad y el mismo Estado depositan en su labor -cfr. *supra* Sección II H-. De tal suerte que la fijación de un tope máximo al número de sociedades por acciones en las que un mismo contador público se puede desempeñar como revisor fiscal, es consecuente con la dedicación que le exige el cabal cumplimiento de las obligaciones derivadas de su cargo.

78. Además, la revisoría fiscal es apenas uno de los campos en los que los contadores públicos pueden ejercer su profesión, y la restricción no cobija a todo el universo de personas jurídicas que requieren de revisores fiscales, sino solo a las sociedades por acciones. Por ello, si bien estas últimas constituyen hoy día la forma asociativa predominante, y actualmente los recursos tecnológicos hacen de la revisoría fiscal una actividad más eficiente, estas circunstancias no conducen a concluir que la norma acusada comporte una afectación irrazonable a las garantías fundamentales de los contadores públicos.

79. En conclusión, si bien se puede afirmar que el artículo 215 del Código de Comercio comporta una limitación a los derechos al trabajo y a la libre escogencia de profesión u oficio de los contadores públicos que ejercen como revisores fiscales, esta limitación supera un examen de proporcionalidad de intensidad intermedia, porque responde a la satisfacción de una finalidad constitucionalmente legítima e importante, no está prohibida, se ofrece como idónea y adecuada para satisfacer dicha finalidad, y no es evidentemente desproporcionada. Lo anterior permite concluir que la expresión demandada es exequible, de cara a los cargos analizados.

## **J. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN**

80. Correspondió a la Corte Constitucional pronunciarse respecto de la demanda de inconstitucionalidad presentada por el ciudadano Daniel Santiago Calderón Ibagué en contra de un aparte del artículo 215 del Decreto 410 de 1971 -Código de Comercio-, que limita a 5 la cantidad de sociedades por acciones en las que un contador público se puede desempeñar como revisor fiscal. A juicio del actor, esta limitación es violatoria del preámbulo y de los artículos 13, 25 y 26 de la Constitución.

81. Tras considerar que la demanda solo era apta para provocar un pronunciamiento de fondo respecto de los cargos por violación de los artículos 25 y 26 superiores, y determinar que en el presente caso no se configura el fenómeno de cosa juzgada constitucional, la Corte fijó el contenido y alcance de la norma acusada, y se refirió a la contaduría pública y su relación con la fe pública, a la potestad configurativa del Legislador para regular dicha profesión, así como a la trascendencia de la revisoría fiscal para el orden público económico desde sus facetas fedataria y de fiscalización. Con base en estas consideraciones, estableció que la norma en cuestión es producto del

amplio margen de configuración del Legislador para reglamentar esta actividad, y que si bien contempla una limitación a los derechos previstos en los artículos 25 y 26 de la Constitución, dicha restricción supera un examen de proporcionalidad de intensidad intermedia, en tanto busca satisfacer una finalidad constitucional legítima e importante, no está prohibida, es adecuada e idónea para lograrlo, además que no resulta evidentemente desproporcionada. En consecuencia, la Corte concluyó que la norma es exequible frente a los cargos analizados.

### **III. DECISIÓN**

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

#### **RESUELVE**

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “*Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones*” contenida en el artículo 215 del Decreto Ley 410 de 1971, “[p]or el cual se expide el *Código de Comercio*”, frente a los cargos por violación de los artículos 25 y 26 de la Constitución Política.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA  
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR  
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO  
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA  
Magistrada

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO  
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS  
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS  
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General