

**AUDIENCIA PUBLICA EN PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - Es procedente para dilucidar puntos de hecho o de derecho / TERMINO PARA SOLICITAR AUDIENCIA PUBLICA - Dentro del término de traslado para alegar de conclusión**

El artículo 147 del Código Contencioso Administrativo (modificado por el artículo 28 del Decreto 2304 de 1989) dispone que “En todo proceso es potestativo del Consejo de Estado y de los tribunales administrativos conceder audiencias públicas, por petición de alguna de las partes, para dilucidar puntos de hecho o de derecho” y señala que las audiencias deberán solicitarse en el término de traslado para alegar de conclusión y efectuarse antes de que el proceso entre al despacho del Ponente para la sentencia. Si bien la petición de la audiencia pública en el sub lite es oportuna, es decir, la efectúa el apoderado de la parte actora en el término para alegar de conclusión, la Sala estima que en el presente caso no es procedente decretarla, en la medida en que a su juicio no se presentan puntos de derecho o de hecho que dilucidar, pues se observa que lo que pretende la parte actora con su práctica es la reiteración oral de lo expresado tanto en la demanda como en el recurso de apelación, así como los planteamientos de la parte opositora, finalidad para la cual no está concebida la norma que la consagra, por lo que se considera es innecesaria la práctica de la misma.

**REVISOR FISCAL - La omisión de la inscripción en el registro mercantil no invalida su nombramiento / REGISTRO MERCANTIL - Es un acto declarativo no constitutivo / FIRMA DEL REVISOR FISCAL - No implica omisión en la declaración el hecho de no estar inscrito en el Registro Mercantil / CAMBIO DE JURISPRUDENCIA - El no estar inscrito el nombramiento del revisor fiscal no implica tener la declaración por no presentada / DECLARACION QUE SE TIENE POR NO PRESENTADA - Es improcedente cuando la firma es de un revisor Fiscal nombrado legalmente / DECLARACION DE INGRESOS Y PATRIMONIO - Improcedencia de la sanción cuando la firma es de Revisor Fiscal nombrado aunque no inscrito en el Registro Mercantil**

La designación del revisor fiscal tiene en el Código de Comercio una formalidad adicional (registro en la Cámara de Comercio), pero su omisión no afecta o supedita la existencia y validez del acto de nombramiento, pues una vez elegido el revisor fiscal él debe iniciar el cumplimiento de sus funciones y asumir las obligaciones y responsabilidades propias de su cargo, por ello se dice que el registro mercantil es un acto declarativo, mas no constitutivo. Por todo lo anterior, considera en esta oportunidad la Sala que no procede aludir como “omisión” de la firma del revisor fiscal, la razón de que su nombramiento no ha sido inscrito en el registro mercantil, toda vez que sería darle al registro un alcance superior del que realmente tiene y sancionar por un hecho no previsto en el literal d) del artículo 580 del E.T. En este orden de ideas y siendo obligatoria la firma del revisor fiscal en la declaración de ingresos y patrimonio, como lo dispone el artículo 599 del Estatuto Tributario, para el presente caso está demostrado que la persona que suscribió en calidad de revisor fiscal las declaraciones de ingresos y patrimonio que la actora presentó por los años gravables de 1994 y 1995, fue nombrada por ella y para la fecha de la presentación de los mencionados denuncios ejercía dicha función, en consecuencia no era dable imponer la sanción por incumplimiento en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio, prevista en el artículo 645 del Estatuto Tributario, al no darse el supuesto de hecho contenido en el literal d) del artículo 580 ibídem.

**CONSEJO DE ESTADO**

## **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE**

Bogotá, D.C., junio quince (15) de dos mil uno (2001)

**Radicación número: 25000-23-27-000-1999-0322-01(11137)**

**Actor: ASEGURADORA SOLIDARIA DE COLOMBIA LTDA.**

**Referencia: APELACIÓN SENTENCIA**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte actora, contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el 8 de junio de 2000, desestimatoria de las pretensiones de la demanda incoada por la ASEGURADORA SOLIDARIA DE COLOMBIA LTDA., contra los actos administrativos que impusieron sanción por incumplimiento en la presentación de las declaraciones de ingresos y patrimonio por los períodos gravables de 1994 y 1995.

### **ANTECEDENTES**

El 17 de abril de 1995, la sociedad ASEGURADORA SOLIDARIA DE COLOMBIA LTDA., presentó la declaración de ingresos y patrimonio por el año gravable de 1994, firmada por el señor GILDARDO TIJARO GALINDO, en calidad de revisor fiscal.

El 12 de abril de 1996, la sociedad presentó la declaración de Ingresos y Patrimonio por el año gravable de 1995, firmada por la misma persona en calidad de revisor fiscal.

El 11 de agosto de 1997, la División para el Control y Penalización Tributaria de la Administración de Grandes Contribuyentes de Santafé de Bogotá

profirió los Pliegos de Cargos números 0147 y 0148, mediante los cuales le propuso a la sociedad la sanción prevista en el artículo 645 del Estatuto Tributario, de incumplimiento en la presentación de las declaraciones de ingresos y patrimonio por los años 1994 y 1995, determinadas en \$57.854.810 y \$67.302.370, respectivamente, teniendo en cuenta que para las fechas de presentación de las declaraciones no se encontraba registrado el nombramiento como revisor fiscal de la persona que las firmó, incurriendo en ambas oportunidades en la causal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario, para tener las declaraciones como no presentadas.

Posteriormente, mediante las Resoluciones números 012 y 011, ambas del 20 de febrero de 1998, la División de Liquidación de la mencionada Administración, impuso las sanciones propuestas en los Pliegos de Cargos, por los años 1994 y 1995, respectivamente, contra las cuales, la entidad interpuso los correspondientes recursos de reconsideración, decididos mediante las Resoluciones números U.A.E. 000001 y 000002, ambas, del 18 de enero de 1999, confirmando las Resoluciones impugnadas.

## **DEMANDA**

La entidad cooperativa ASEGURADORA SOLIDARIA DE COLOMBIA LTDA., acudió ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, a través de apoderado, e impetró la nulidad de las Resoluciones números 012 y 011 del 20 de febrero de 1998 y de las que la confirmaron Resoluciones números 000002 y 000001 del 18 de enero de 1999, y a título de restablecimiento del derecho que se declare la improcedencia de las sanciones impuestas.

Invocó como normas violadas los artículos 19, 29, 163 y 164 del Código de Comercio; 574 y 580 del Estatuto Tributario y 6 de la Constitución Política, cuyo concepto de violación desarrolló en los siguientes términos:

### **1. Equívoca concepción del significado de la inscripción en la Cámara de Comercio del nombramiento del revisor fiscal.**

Previa transcripción de los artículos 19, 29, 163 y 164 del Código de Comercio, señaló que en Colombia, el registro mercantil no es constitutivo de derechos, pues

no crea situaciones jurídicas, sino simplemente da publicidad a hechos que ya existen, es decir, tiene simples efectos declarativos; cosa diferente es que en algunos casos, esos efectos no puedan ser oponibles a terceros que puedan resultar perjudicados, por no haber tenido la posibilidad de conocer el contenido del acto o negocio al cual no se le dio publicidad, sin embargo ello no tiene nada que ver con su existencia o eficacia.

Consideró que el registro mercantil no constituye una autorización al revisor fiscal para ejercer su labor, pues sus derechos y deberes "*preexisten*" a su inscripción, por lo tanto la Administración no puede limitar o desconocer su ejercicio legítimo, bajo un argumento que da alcance diferente a la "*inoponibilidad*".

Sobre este concepto, indicó que la misma se circunscribe a aquellas hipótesis en las cuales los terceros, amparados en una situación de aparente legalidad, ejecutan actos con la legítima convicción de la preexistencia de ese orden jurídico aparente, no real, determinando la ley en esos casos, que si los terceros incurren en un error de buena fe exenta de culpa, les es inoponible la realidad de las cosas, en la medida en que no pudieron conocerla, a lo cual se refirió a los elementos de la inoponibilidad, tales como: la prevalencia, el error y los terceros de buena fe en cuanto realizan determinados actos, sobre los cuales señaló que en el presente caso, había un acto aparente, que cuando la Administración dudó de la certeza del hecho del revisor fiscal, la actora procedió a entregarle la prueba idónea del nombramiento de la persona que firmó en tal calidad, cual fue el Acta de posesión ante la Superintendencia Bancaria, y que la ausencia de su inscripción en el registro mercantil no le generó ningún perjuicio a la Administración.

De otra parte señaló, que el presupuesto de hecho consagrado en el artículo 580 del Estatuto Tributario, es no presentar la declaración tributaria firmada por el revisor fiscal, es decir que quien firme no esté legitimado para hacerlo, por no tener la calidad de revisor fiscal, pero no sanciona el hecho de que la persona que firma, sí tenga tal calidad, pero que sea "*desconocida*" por los terceros, a lo cual transcribió parcialmente la Resolución 241-02456 de junio 2 de 1992 de la Superintendencia de Sociedades, sobre la exigencia de la inscripción sólo para efectos de su publicidad.

En concordancia con lo anterior, consideró que la Administración no tenía competencia para sancionar a la actora por haber omitido dar publicidad al acto de nombramiento del revisor fiscal, pues dicha facultad no está en cabeza de la Administración de Impuestos precisamente. En consecuencia, solicitó reconsiderar la jurisprudencia que sobre el tema ha sentado el Tribunal.

## **2. Equívoca calificación de la declaración de ingresos y patrimonio como una declaración tributaria.**

En primer lugar señaló que era un supuesto consustancial a toda declaración “*tributaria*” el hecho de constituir un acto del particular tendiente a la causación o liquidación de un tributo, que difería de otras figuras, que no tiene como finalidad la determinación o liquidación de un impuesto, sino que son informaciones de datos proporcionados por terceros o comunicaciones de datos por el mismo interesado, dentro de las cuales se encuentra la declaración de ingresos y patrimonio.

Sobre el punto, efectuó una interpretación del artículo 574 del Estatuto Tributario que señala las clases de declaraciones, a lo cual consideró que debía descartarse de ellas la declaración de ingresos y patrimonio, por cuanto la norma atiende en primer lugar a un criterio “**subjetivo**”, cuando dice que “*los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente*” deben presentar las siguientes declaraciones, y debe tenerse en cuenta que quien presenta la declaración de ingresos y patrimonio no lo hace en calidad ni de contribuyente, ni de responsable ni de agente de retención, pues según el artículo 598 los obligados a presentar esta clase de declaraciones, son todas las entidades “*no contribuyentes*” del impuesto sobre la renta y complementarios.

En segundo lugar, la norma contempla un criterio “**objetivo**”, cuando enumera las declaraciones y no incluye dentro de ellas, la de ingresos y patrimonio.

De acuerdo a lo anterior y en el mismo sentido se refirió a los artículos 580, 588, 589, 641, 644, 646 y 647 de los que advirtió que todos parten del supuesto de que las declaraciones tributarias se refieren a “*tributos*”.

Que por el contrario, cuando se trata de la declaración de ingresos y patrimonio, el legislador ha contemplado en forma diferente a las declaraciones tributarias,

aspectos como los efectos de los errores, la extemporaneidad y el incumplimiento de la presentación de la declaración, como es el artículo 645 del Estatuto Tributario, por lo que no podía la Administración aplicar la sanción contenida en dicho precepto, acudiendo a los parámetros del artículo 580 del mismo Estatuto, cuando éste se refiere sólo a declaraciones tributarias y porque estaría violando, como lo hizo, el principio de la legalidad de las penas.

## **OPOSICION**

La Nación por conducto de apoderada judicial, contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la actora, a lo cual señaló que el mismo artículo 574 del Estatuto Tributario, en su párrafo expresaba la obligación de las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, de presentar la declaración anual de ingresos y patrimonio, por lo que sí era una declaración tributaria.

En relación con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio firmada por el revisor fiscal, señaló que ello incluía la obligación de que ese revisor fiscal se encontrara inscrito en el registro mercantil, de conformidad con los artículos 163 y 164 del Código de Comercio, por lo que al faltar tal requisito se presentaba el supuesto de hecho consagrado en el literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario de tener por no presentada la declaración tributaria.

Previa transcripción de la sentencia del Consejo de Estado de fecha 26 de julio de 1996, proferida dentro del expediente N° 7776, con ponencia del Consejero Julio Enrique Correa Restrepo, concluyó que la firma del revisor fiscal en las declaraciones tributarias no produce ningún efecto, si no está previamente inscrito en la Cámara de Comercio, sin que pueda entenderse como una mera formalidad.

## **SENTENCIA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante la sentencia apelada denegó las pretensiones de la actora, al considerar en primer lugar que la declaración de ingresos y patrimonio, era una declaración tributaria por así disponerlo los artículos 574, 598 y 599 del Estatuto Tributario, por lo que le era aplicable el artículo 580 ibídem.

En segundo lugar y para resolver sobre la necesidad de inscripción del nombramiento del revisor fiscal en el registro mercantil, acogió las consideraciones expuestas por el Tribunal en la sentencia de 22 de julio de 1999, pronunciada en un proceso entre las mismas partes con los mismos aspectos fácticos y jurídicos al presente, las cuales transcribió y en las que se concluía que la aludida inscripción no es una mera formalidad, pues mientras ella no se efectúe continúa en sus funciones el revisor fiscal que ha sido reemplazado, por lo tanto la declaración suscrita por el revisor fiscal no inscrito en el registro mercantil, debe tenerse como no presentada.

## **APELACION**

Inconforme con la decisión del Tribunal, el apoderado de la parte actora, interpuso recurso de apelación, en el cual planteó como motivo de inconformidad el argumento del Tribunal cuando afirma que en ausencia de la inscripción en el registro mercantil del nombramiento del revisor fiscal que suscribe la declaración, ésta se considera como no presentada en virtud de la inoponibilidad del acto de nombramiento.

Señaló que dicha posición era darle prevalencia a los formalismos sobre el derecho sustancial y reiteró cuáles eran los elementos esenciales que debían analizarse en lo relativo a la inoponibilidad, así:

La “*prevalencia*” de lo aparente sobre lo real; lo que no ocurre en este caso, pues la única realidad es que el señor Tijaro era el revisor fiscal de la actora, como se encontraba demostrado.

El “*error*” a que pudiera inducirse a la Administración sobre una realidad distinta a la aparente; que en el caso, la Administración tuvo conocimiento del Acta de posesión del revisor fiscal ante la Superintendencia Bancaria, como está demostrado.

La “buena fe”; lo cual era impertinente establecer en este caso si la Administración obró de buena fe o mala fe, pues el único revisor fiscal de la actora era el señor Tijaro.

De acuerdo a los anteriores elementos, concluyó que el señor Tijaro sí se encontraba efectivamente nombrado y posesionado ante la Superintendencia Bancaria, por lo tanto estaba acreditado para firmar la declaración en tal calidad y

como consecuencia debía tenerse como presentada la declaración en cuestión. Finalmente señaló que en el presente caso no se daba el supuesto de hecho consagrado en el artículo 580 del Estatuto Tributario, pues éste se da si se omite la firma del revisor fiscal y no exige el registro mercantil del revisor.

## **ALEGATOS DE CONCLUSION**

**La parte demandada.** En oposición al recurso de apelación de la parte actora reiteró lo expuesto en las anteriores oportunidades sobre la obligación de la inscripción en el registro mercantil del nombramiento del revisor fiscal para efectos de tener como presentada la declaración tributaria que suscribe en tal calidad, para el efecto, citó y transcribió jurisprudencia de esta Corporación de fechas mayo 5 de 2000 y 26 de julio de 1999, correspondientes a los procesos números 9848 y 7776, respectivamente.

**La parte actora.** Se refirió en primer lugar a controvertir los planteamientos del Tribunal según los cuales la declaración de ingresos y patrimonio sí es una declaración tributaria y señaló que del texto de los artículos 574, 598 y 599 del Estatuto Tributario se observaba que no era cierto que la ley haya calificado a la declaración de ingresos y patrimonio como declaración tributaria, por lo tanto reiteró no podía configurarse la sanción de tener por no presentada dicha declaración, bajo los presupuestos del artículo 580 del Estatuto Tributario, por cuanto éste se refiere exclusivamente a las declaraciones tributarias, punto sobre el cual retomó los argumentos expresados a lo largo del debate.

Finalmente, insistió en su posición según la cual, la falta de inscripción en el registro mercantil del revisor fiscal no era una circunstancia para tener por no presentada la declaración suscrita por él en tal calidad, pues debía tenerse en cuenta que el deber de firmar la declaración de ingresos y patrimonio por parte del revisor fiscal, de conformidad con el artículo 599 del Estatuto Tributario, no se concibe como una norma destinada a sancionar, sino como una disposición orientada a dar respaldo y fuerza a esta clase de declaraciones.

Con apoyo en las pruebas obrantes en el proceso, que indicó, concluyó que el Estado conocía de la calidad de revisor fiscal de quien suscribió las declaraciones en discusión y que desconocer este hecho, era violatorio del



artículo 228 de la Carta que consagra el principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma.

Finalmente y teniendo en cuenta las características de los hechos, así como la jurisprudencia de esta Corporación sobre las implicaciones de la falta de registro del nombramiento del revisor fiscal en las declaraciones que suscriba, solicita se decrete la práctica de una audiencia pública con el fin de esgrimir los argumentos en pro y en contra de lo que se ha aducido a lo largo del debate.

MINISTERIO PUBLICO

No se pronunció.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Previo a decidir y como se advierte que el señor apoderado de la parte actora en el escrito de alegatos de conclusión solicita decretar la práctica de una audiencia pública para que a través de la cual se *“puedan observar los planteamientos en pro y en contra de lo que se aduce en la demanda y se reitera en la apelación”*, la Sala se pronunciará en primer término sobre dicha solicitud.

El artículo 147 del Código Contencioso Administrativo (modificado por el artículo 28 del Decreto 2304 de 1989) dispone que *“En todo proceso es potestativo del Consejo de Estado y de los tribunales administrativos conceder audiencias públicas, por petición de alguna de las partes, para dilucidar puntos de hecho o de derecho”* y señala que las audiencias deberán solicitarse en el término de traslado para alegar de conclusión y efectuarse antes de que el proceso entre al despacho del Ponente para la sentencia.

Si bien la petición de la audiencia pública en el sub lite es oportuna, es decir, la efectúa el apoderado de la parte actora en el término para alegar de conclusión, la Sala estima que en el presente caso no es procedente decretarla, en la medida en que a su juicio no se presentan puntos de derecho o de hecho que dilucidar, pues se observa que lo que pretende la parte actora con su práctica es la reiteración

oral de lo expresado tanto en la demanda como en el recurso de apelación, así como los planteamientos de la parte opositora, finalidad para la cual no está concebida la norma que la consagra, por lo que se considera es innecesaria la práctica de la misma.

Dilucidado lo anterior, y en los precisos términos del recurso de apelación, debe establecer la Sala la legalidad de los actos administrativos que impusieron a la actora sanción por incumplimiento en la presentación de las declaraciones de ingresos y patrimonio por los años gravables de 1994 y 1995, en atención a que para la fecha en que se presentaron las mencionadas declaraciones no se encontraba inscrito en el registro mercantil el nombramiento del revisor fiscal que las suscribió, y dicha circunstancia hacía que se tuvieran por no presentadas de conformidad con el literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

Ha considerado la Sala en anteriores oportunidades<sup>1</sup> que el presupuesto de hecho consagrado en el literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario se configura *“no solamente por la ausencia física de la respectiva firma, sino también cuando aún apareciendo la declaración suscrita por revisor fiscal, lo ha sido por persona diferente a quien legalmente debe suscribirla en tal calidad, es decir la persona que esté legalmente inscrita como tal en el registro mercantil”*. Y ha concluido que si la declaración tributaria formalmente se encuentra en dicha circunstancia, significa que se tiene por no presentada legalmente, y aún cuando ésta se haya materialmente efectuado, no puede tenerse como satisfecho el deber de declarar.

Lo anterior teniendo en cuenta que de conformidad con el artículo 163 del Código de Comercio, la designación o revocación de los administradores o revisores fiscales está sujeta *“a simple”* registro en la Cámara de Comercio, del cual surge la obligación de que su nombramiento o remoción debe inscribirse en el registro mercantil. Igualmente el artículo 164 *ibídem* prevé que *“Las personas inscritas en la Cámara de Comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección”*.

Sin embargo, la Sala en esta oportunidad recoge la anterior jurisprudencia y sienta su nueva posición por no compartir el anterior criterio de la Sección, en atención a las siguientes consideraciones:

Dispone el artículo 580 del Estatuto Tributario:

*“Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:*

.....

*d) Cuando no se presenta firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal”.*

Consagra la norma transcrita los presupuestos en los cuales no se entiende cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, por lo que su contenido es de tipo sancionatorio y en consecuencia su aplicación debe ser restrictiva a los hechos taxativamente enunciados en la disposición, lo que se traduce en el principio de legalidad de la sanción, previsto en el artículo 29 de la Carta Política.

El caso de autos, consideró la Administración mediante los actos acusados, como no presentadas las declaraciones de ingresos y patrimonio de la actora por los años gravables de 1994 y 1995, por la “*omisión*” de la firma del revisor fiscal, aludiendo como razón, el hecho de no haberse registrado el nombramiento del mismo en el registro mercantil.

Sin embargo, dan cuenta los antecedentes administrativos que la actora el **17 de abril de 1995** y el **12 de abril de 1996**, presentó las declaraciones de ingresos y patrimonio por los años gravables de **1994** y **1995**, respectivamente, las cuales fueron suscritas por el señor **GILDARDO TIJARO GALINDO**, en calidad de **revisor fiscal**, por lo que en primer término, las declaraciones no omitieron la firma del revisor fiscal.

Ahora bien, a folios 75 y 76 del expediente obra copia auténtica del “**ACTO N° 009**” del 18 de enero de 1995, del Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas “**DANCOOP**”, mediante el cual se efectúa el registro de Junta Directiva y Revisor Fiscal de la Aseguradora Solidaria de Colombia Ltda. Entidad Cooperativa, figurando como revisor fiscal el señor Gildardo Tijaro Galindo

---

<sup>1</sup> Sentencia del 26 de julio de 1996, Expediente No. 7776 Consejero Ponente Doctor Julio Enrique Correa Restrepo, Sentencia del 5 de mayo de 2000, Expediente No. 9848 Consejero Ponente Doctor Delio Gómez Leyva.

(suplente) según Acta de Posesión 0069 de 1994 de la Superintendencia Bancaria, **Asamblea Abril 29 de 1993**.

De otra parte, a folio 68 obra copia auténtica de la parte pertinente del Acta N° 18 de la Asamblea General Ordinaria de Asociados de la Aseguradora Solidaria de Colombia Entidad Cooperativa, conforme a la cual se tiene que la actora en reunión del 26 de abril de 1995, eligió por unanimidad a **la Institución Auxiliar del Cooperativismo AUDIUCONAL** para la labor de la **revisoría fiscal** de la Entidad, en cabeza de los contadores **Gildardo Tijaro Galindo** como principal y **Orlando Silva Ruiz** como suplente y el Acta de Posesión ante la Superintendencia Bancaria N° 518 de julio 11 de 1995, del señor Tijaro Galindo como revisor fiscal.

De acuerdo a las pruebas anteriormente señaladas, observa la Sala, que desde 1993 el señor Gildardo Tijaro Galindo, fue nombrado en el cargo de revisor fiscal de la actora y, por lo tanto, para la fecha en que se presentaron las declaraciones de ingresos y patrimonio, con su firma, actuaba en tal calidad.

Ahora bien, en relación con la inscripción de la designación del revisor fiscal en el registro mercantil, considera la Sala que dicho deber tiene como objeto el de dar publicidad del acto frente a terceros, es decir es declarativo, mas no constitutivo, ello se desprende de la lectura de los artículos 163 del Código de Comercio en concordancia con el artículo 29 numeral 4º ibídem, en cuanto disponen:

Artículo 163: *“La designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales previstas en la ley o en el contrato social no se considerará como reforma, sino como desarrollo o ejecución del contrato, y no estará sujeta sino a simple registro en la Cámara de Comercio, mediante copias del acta o acuerdo en que conste la designación o la revocación”.*

Artículo 29: *“El registro mercantil se llevará con sujeción a las siguientes reglas,.....:*

*4. La inscripción podrá solicitarse en cualquier tiempo, si la ley no fija un término especial para ello; pero los actos y documentos sujetos a registro no producirán efectos respecto a terceros sino a partir de la fecha de su inscripción”.*

Estima la Sala de lo anterior, que la designación del revisor fiscal tiene en el Código de Comercio una formalidad adicional (registro en la Cámara de

Comercio), pero su omisión no afecta o supedita la existencia y validez del acto de nombramiento, pues una vez elegido el revisor fiscal él debe iniciar el cumplimiento de sus funciones y asumir las obligaciones y responsabilidades propias de su cargo, por ello se dice que el registro mercantil es un acto declarativo, mas no constitutivo.

De otra parte, la falta de registro hace que el acto sujeto a inscripción no sea oponible a terceros (artículo 901 del Código de Comercio), sin embargo ha dicho la Sala<sup>2</sup> que en materia tributaria, existe una relación jurídica entre los contribuyentes y la Administración, de suerte que ambas son partes en la misma, y no puede considerarse a la Administración como un tercero, al señalar que *“La Sala no considera que en la relación jurídico impositiva la Administración tributaria tenga el carácter de "tercero". Sin desconocer la particular importancia que se atribuye a la declaración en cumplimiento de la obligación tributaria, es preciso resaltar que ésta tiene origen exclusivo en la ley. Por consiguiente, no es propiamente la declaración tributaria el hecho o acto generador de la obligación tributaria, sino que lo es la causación del tributo a cargo de sujeto pasivo, por realizarse respecto de éste los supuestos de hecho previstos en la ley como generadores de dicho tributo. Cualquiera que sea, pues, la circunstancia que dé origen a la relación impositiva, desde el preciso instante del nacimiento de ésta, ésto es, desde cuando se realizan los presupuestos de la ley como generadores del tributo, la Administración adquiere y conservará siempre en lo sucesivo la condición de parte como sujeto activo, así el contribuyente o responsable o el agente retenedor como sujetos pasivos, no presenten declaración alguna”*.

Por todo lo anterior, considera en esta oportunidad la Sala que no procede aludir como *“omisión”* de la firma del revisor fiscal, la razón de que su nombramiento no ha sido inscrito en el registro mercantil, toda vez que sería darle al registro un alcance superior del que realmente tiene y sancionar por un hecho no previsto en el literal d) del artículo 580 del E.T.

En este orden de ideas y siendo obligatoria la firma del revisor fiscal en la declaración de ingresos y patrimonio, como lo dispone el artículo 599 del Estatuto Tributario, para el presente caso está demostrado que la persona que suscribió en

---

<sup>2</sup> Sentencias del 18 de septiembre de 1998, Expediente 8985, y del 4 de diciembre de 1998, Expediente No. 9143, Consejero Ponente Doctor Daniel Manrique Guzmán,

calidad de revisor fiscal las declaraciones de ingresos y patrimonio que la actora presentó por los años gravables de 1994 y 1995, fue nombrada por ella y para la fecha de la presentación de los mencionados denuncios ejercía dicha función, en consecuencia no era dable imponer la sanción por incumplimiento en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio, prevista en el artículo 645 del Estatuto Tributario, al no darse el supuesto de hecho contenido en el literal d) del artículo 580 ibídem. Prospera el recurso de apelación de la parte actora.

Por lo anterior, forzosamente habrá de revocarse la sentencia de primera instancia y en su lugar acceder a las pretensiones de la actora.

No obstante la Magistrada María Inés Ortiz Barbosa fue separada del conocimiento del presente proceso al aceptarse su impedimento se da aplicación en esta providencia al artículo 54 de la Ley Estatutaria de la Justicia por no afectarse el quórum decisorio.

En mérito a lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

#### **F A L L A :**

REVOCASE la sentencia apelada, en su lugar:

1. DECLARASE LA NULIDAD de las Resoluciones números 012 y 011 ambas del 20 de febrero de 1998, por medio de las cuales la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Santafé de Bogotá, impuso a la Aseguradora Solidaria de Colombia Ltda., sanción por incumplimiento en la presentación de las declaraciones de ingresos y patrimonio por los años gravables 1994 y 1995, respectivamente, así como de las Resoluciones números U.A.E. 000001 y 000002 de 18 de enero de 1999, que confirmaron las resoluciones mencionadas.

2. En consecuencia, se levantan las sanciones impuestas en los actos que se anulan.

3. Ténganse como declaraciones de ingresos y patrimonio por los años gravables de 1994 y 1995, las presentadas por la actora los días 17 de abril de 1995 y 12 de abril de 1996, respectivamente.

RECONOCESE personería a la doctora MARTHA LILIANA CAMPOS PEÑA para actuar en representación de la Nación.

ORDENASE la devolución de los gastos del proceso si a ello hubiere lugar.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y DEVUELVA AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CUMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE    GERMAN AYALA MANTILLA**  
**-Presidente-**

**LIGIA LOPEZ DIAZ**

**RAUL GIRALDO LONDOÑO**  
**-Secretario-**