



NOTICIAS TRIBUTAR-IAS

Julio 30 del año 2001

FLASH 037

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

FIRMA DEL REVISOR FISCAL: NUEVA JURISPRUDENCIA

Mediante sentencia de junio 15 de 2001, la sección cuarta del H. Consejo de Estado ha modificado su jurisprudencia frente a la firma del Revisor Fiscal en las declaraciones tributarias. En efecto, desde siempre se había considerado que para la validez de la firma del Revisor Fiscal en una declaración tributaria, se requería de su inscripción previa en el registro mercantil. La falta de registro en la Cámara de Comercio hacía inoponible la designación del Revisor Fiscal y, por ende, la declaración suscrita por el Revisor no inscrito, se tenía como no presentada.

En el reciente fallo, expediente 11137, con ponencia del Dr. Juan Angel Palacio, el Consejo de Estado recoge su anterior jurisprudencia y adopta una nueva postura al indicar que no se puede tener como no presentada una declaración tributaria cuando ésta ha sido firmada por un Revisor Fiscal no inscrito en la Cámara de Comercio, siempre que la calidad de Revisor Fiscal esté debidamente probada. Según el nuevo criterio del H. Consejo de Estado, si bien es cierto que la falta de inscripción de la designación del Revisor Fiscal hace *inoponible* el nombramiento frente a terceros, no es menos cierto que, en la relación jurídico tributaria, la Administración no es *tercero* sino *parte*, y el efecto del registro mercantil es dar publicidad a *terceros*, de suerte que no siendo la DIAN un *tercero* sino *parte* en la relación tributaria, resulta inaplicable la norma comercial que le resta oponibilidad a los actos no inscritos en el registro mercantil.

El fallo del Consejo de Estado, inicia por analizar el contenido del artículo 580 del E.T., para resaltar que, conforme al literal d), una declaración se tiene por no presentada cuando se "*omite*" la firma del Revisor Fiscal. Según el fallo, esta norma legal es de contenido sancionatorio y, en consecuencia, su aplicación debe ser restrictiva a los hechos taxativamente enunciados en ella. Por ello, según manifiesta la sentencia, si una persona ha sido designada para ejercer como Revisor Fiscal, basta la designación hecha por la asamblea u órgano competente para que el Revisor deba empezar a ejercer sus funciones, ya que la inscripción en la Cámara de Comercio no es constitutiva del derecho al ejercicio de sus funciones, sino apenas declarativa.

De otra parte --reiterando posturas adoptadas en sentencias anteriores--, sostiene que la no oponibilidad de los actos sujetos a registro, no aplica en



el caso de la Administración Tributaria, porque en la relación tributaria ésta no es un *tercero* sino *parte*. Indica el fallo que *"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 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..."*

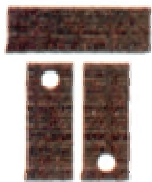
Al final, pues, la conclusión de la sentencia del Consejo es que resulta suficiente la sola designación para que se entienda que existe Revisor Fiscal, y si éste firma las declaraciones tributarias sin haber sido inscrito previamente en el registro mercantil, no hay lugar a predicar "omisión" de firma, ni hay lugar a considerar que la declaración se tenga por no presentada.

NUESTRO ANÁLISIS

Aunque respetamos la nueva postura y la calificamos de bien interesante, consideramos que no había razón para cambiar de tesis, por lo siguiente:

Primero, es necesario tener en cuenta que el juicio tenía como parte a una *entidad cooperativa* vigilada por la Superintendencia Bancaria, y que el proceso versaba sobre la declaración de ingresos y patrimonio de los años 1994 y 1995. Por ese entonces, no estaban aún vigentes las normas que exigen el registro en Cámara de Comercio de los Revisores Fiscales de las entidades sin ánimo de lucro. Recordemos que esta obligación solamente vino a hacerse exigible con ocasión de la expedición del decreto 2150 de 1995 (decreto de supresión de trámites), que fue reglamentado por medio del decreto 427 de marzo 5 de 1996. Conforme al reglamento, artículo 7º, la inscripción de entidades sin fines de lucro ante la Cámara de Comercio se hizo exigible a partir de enero 2 de 1997. Así, antes de esta fecha, la inscripción se hacía ante los organismos de control y vigilancia; concretamente, para los entes cooperativos, el registro debía hacerse ante el DANCOOP, en desarrollo de la ley 79 de 1988.

Ahora bien, como ya se ha dicho, la sentencia adopta la tesis de que la no oponibilidad de los actos sujetos a registro no aplica a la Administración Tributaria, por ser ella *parte* y no *tercero*. Nosotros consideramos que esta extensión del concepto resulta inapropiada en las circunstancias. En efecto, muchas son las normas del ordenamiento mercantil que aluden al concepto "tercero", y lo hacen para entender como tal a aquel sujeto diferente de los socios o accionistas. La noción del *parte* y de *tercero* dentro del ordenamiento mercantil gira alrededor del contrato de sociedad, en la que son *partes* los socios y *terceros* los demás sujetos. La lectura de los artículos 112, 116, 158, 163, 211, 219 y 238-7, entre otros, del Código de Comercio así nos lo indican. De tal manera que cuando la norma mercantil habla de no oponibilidad frente a "*terceros*", propio es, dentro del mismo marco que regula ese código, entender y concluir que los tales *terceros* son todos aquellos sujetos diferentes de los socios o accionistas, entre otras



cosas porque respecto de éstos, los actos son válidos a partir de la decisión y no a partir del registro, como con toda claridad lo señala el mismo código mercantil.

Finalmente, no es cierto, como lo propone la sentencia, que sea suficiente la sola designación para que el Revisor Fiscal inicie su actuación, porque de acuerdo con las normas que regulan el registro, se requiere de la "aceptación" del Contador Público para que proceda su registro, siendo esta una manifestación objetiva por medio de la cual se puede predicar su responsabilidad profesional. Creemos que sin la inscripción, precedida de la aceptación (y de la posesión en el caso de los vigilados) no es dable ejecutar función alguna por parte de la Revisoría Fiscal.

En suma, consideramos que, con todo y lo dicho por la sentencia que se ha analizado, necesariamente debe inscribirse previamente al Revisor Fiscal a fin de que éste pueda iniciar su actuación profesional y, en dicho entorno, para quedar habilitado para firmar las declaraciones tributarias y de esa manera tenérselas como debidamente presentadas.

***** Este informativo puede ser reproducido, siempre y cuando se cite su fuente: TRIBUTAR ASESORES LTDA.**