

P-15



PROSPERIDAD PARA TODOS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 13 Ago. 2014

2014 AUG 15 P 1:58

049486

100208221, v. 000739

Señor
JUAN FELIPE CRISTOBAL GOMEZ ANGARITA
Carrera 11a # 93 - 93; Oficina 304
Bogotá D.C.
jgomez@olanoocampo.com
E-mail

Handwritten initials

Ref: Radicado 0085 del 21/02/2014

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	Facultad Fiscalizadora Inspección Contable
Fuentes formales	Estatuto Tributario, Arts. 684, 688, 742 y 782; Decreto 1354 de 1987, Art. 2; Decreto 4048 de 2008, Art. 48.

Cordial saludo, Sr. Gomez:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 del 21 de Agosto de 2009, esta Subdirección es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, aduaneras o de comercio exterior y en materia de control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Consulta acerca de la diligencia administrativa de inspección contable y la exhibición de los libros contables, lo siguiente:

1. ¿La exhibición de libros de contabilidad se debe solicitar de manera expresa y por escrito?
2. ¿En qué difieren los actos administrativos que comisionan a los funcionarios para realizar la diligencia de inspección contable y para solicitar la exhibición de los libros de contabilidad?
3. ¿Que funcionario tiene la competencia para solicitar la exhibición de libros de contabilidad?
4. ¿El término dispuesto en el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, aplica para la práctica de la diligencia de inspección contable?

Para atender sus inquietudes, en primer lugar se transcribe el marco normativo pertinente:

El artículo 684 del Estatuto Tributario, establece de manera general las amplias facultades de fiscalización e investigación que tiene la Administración Tributaria. Veamos:

"ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.***
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación." (Se resalta y subraya).*

A su vez, el artículo 782 ibídem, respecto a la diligencia de inspección contable, dispone:

"INSPECCIÓN CONTABLE. <Artículo modificado por el artículo 138 de la Ley 223 de 1995.> La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta de la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitantes y las partes intervinientes.

Cuando alguna de las partes intervinientes, se niegue a firmarla, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el acta.

Se considera que los datos consignados en ella, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación." (Se resalta y subraya).

En concordancia con lo anterior, el artículo 2° del Decreto 1354 de 1987, señala los términos que tienen los contribuyentes y terceros obligados a llevar contabilidad, para exhibir los libros contables a los funcionarios comisionados para su inspección, una vez la Administración lo haya ordenado. Tal precepto lo expresa, así:

"ARTICULO 2o. Cuando la Administración Tributaria ordene la exhibición de libros de contabilidad a quienes estén obligados a llevarlos, éstos podrán disponer hasta de cinco (5) días hábiles para exhibirlos, contados a partir de la fecha en la cual se solicite por escrito la presentación de los mismos.

Quando la solicitud se realice por correo, el plazo de que trata este artículo será de ocho (8) días hábiles contados a partir de la fecha de introducción al correo de la respectiva solicitud.

Quando se trate de la práctica de pruebas, originada en el trámite de las solicitudes de devolución del impuesto sobre las ventas de que tratan los artículos 31 y 32 del Decreto 3541 de 1983, el contribuyente deberá exhibir los libros a más tardar el día hábil siguiente al de la fecha en que se solicite por escrito su exhibición." (Se resalta y subraya).

Por otra parte, el artículo 688 del mencionado Estatuto, otorga la competencia para la actuación fiscalizadora, de la siguiente manera:

"ARTICULO 688. COMPETENCIA PARA LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA. Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

Corresponde a los funcionarios de esta Unidad, previa autorización o comisión del jefe de Fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad." (Se resalta y subraya).

Adicionalmente, el artículo 48 del Decreto 4048 de 2008 señala que para el ejercicio de las funciones de investigación o práctica de pruebas por parte de las diferentes dependencias de la DIAN, cualquier empleado público de la DIAN podrá cumplir la comisión de acuerdo con las autorizaciones y delegaciones correspondientes excepto las inspecciones contables previstas en la Ley 223 de 1995 y la práctica de prueba pericial contable, caso en el cual, el funcionario perito que intervenga deberá ser contador público matriculado, así mismo para actuar ante los jueces, los empleados públicos de la DIAN, deberán ser abogados inscritos.

Adicionalmente, la determinación de tributos y la imposición de sanciones, deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos. (Artículo 742 E.T.)

En segundo lugar, respecto a la amplia facultad que tiene la Administración Tributaria de fiscalización e investigación, consistente en ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad, el H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejeros Ponentes Héctor J. Romero Díaz y Juan Ángel Palacio Hincapié, mediante reiterada jurisprudencia, entre otras las Sentencias Rads.14684 del 30 agosto de 2007, 15053 del 11 de diciembre de 2007 y 11367 del 2 de marzo de 2001, ha sostenido:

"El artículo 782 del Estatuto Tributario establece la inspección contable como un medio probatorio dirigido a verificar la exactitud de las declaraciones tributarias, establecer la existencia de hechos gravados y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, mediante el examen físico a los libros de contabilidad del contribuyente o de un tercero, obligados a llevar contabilidad. Dentro de las facultades que goza la DIAN en la realización de esta diligencia y en ejercicio del poder fiscalizador (artículo 684 [e] del Estatuto Tributario), puede ordenar la exhibición de los libros contables y demás documentos de carácter privado del contribuyente, quien cuenta con cinco días hábiles para ponerlos a disposición, si la notificación del auto que la ordene se notifica personalmente, u ocho días, si la notificación se realiza por correo (artículo 2 Decreto 1354 de 1987). En materia tributaria la contabilidad para los contribuyentes es un medio de prueba a su favor (artículo 772 del Estatuto Tributario) y para la Administración es la fuente de información y el punto de referencia, por excelencia, para la correcta determinación de los tributos (artículos 15 Constitución Política y 684 y 775 del Estatuto Tributario), razón por la cual, constituye también un deber de los contribuyentes llevarla conforme a la ley, conservarla y ponerla a disposición de las autoridades tributarias cuando la requieran. (...).

Ahora bien, aunque la inspección contable y la tributaria persiguen la misma finalidad (artículo 779 del Estatuto Tributario), se diferencian en cuanto al objeto sobre el cual recae la prueba. La inspección contable recae exclusivamente en la información contable del contribuyente o de un tercero, mientras que la inspección tributaria puede recaer sobre cualquier otro elemento o factor que conduzca a la certeza. Por ello, en la inspección tributaria se pueden acudir o decretar otros tipos de pruebas, como testimonios, cruces de información, etc. Es un medio probatorio amplio, en cuanto permite el recaudo de otros elementos de juicio, incluidos los contables y por ello también se deben exhibir los libros si así lo exige la Administración. De manera que si la inspección contable tiene por finalidad verificar el cumplimiento de los deberes formales y recae exclusivamente en la información contable de los contribuyentes o terceros obligados a llevar contabilidad, de su práctica se puede derivar la actuación administrativa tendiente a imponer una sanción por irregularidades en la contabilidad y el acta que de ella se extienda, es un soporte probatorio válido para motivar la sanción, si en ella consta el hecho irregular censurado y no ha sido desvirtuada por el administrado." (Apartes de la Sentencia Rad. 14684 del 30 agosto de 2007). (Se resalta y subraya).

" (...) es claro que la Administración en desarrollo de sus facultades de fiscalización (art. 684), dispuso la práctica de "inspección contable", dentro de la cual se examinarían los libros de contabilidad, cuya exhibición se solicitó para efectuar sobre ellos las verificaciones a las que apuntaba la visita y que constituían el cometido final (...).

De otra parte, el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987 establece que cuando la Administración tributaria ordene la exhibición de los libros de contabilidad a quienes estén obligados a llevarlos, éstos podrán disponer hasta de cinco días hábiles para exhibirlos, contados a partir de la fecha a la cual se solicite por escrito la presentación de los mismos y que cuando la solicitud se realice por correo, el plazo de que trata la norma será de ocho días hábiles, contados a partir de la fecha de introducción al correo de la respectiva solicitud. (...)" (Apartes de la Sentencia Rad.11367 del 2 de marzo de 2001). (Se resalta y subraya).

"Por su parte, el artículo 782 del Estatuto Tributario dispone que la Administración puede ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

(...) los hechos que interesan a la investigación fiscal, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Con tal finalidad, la ley permite que dentro de la inspección tributaria se decreten todos los medios de prueba autorizados por la ley, inclusive la inspección contable, previa observancia de las ritualidades que les sean propias.

(...)

En consecuencia, la inspección contable es un medio de prueba especial para verificar la contabilidad de quienes están legalmente obligados a llevarla, el cual, se insiste, puede decretarse dentro de la inspección tributaria." . (Apartes de la Sentencia Rad. 15053 del 11 de diciembre de 2007). (Se resalta y subraya).

En tercer lugar, la doctrina de esta Entidad, interpretando las normas que constituyen el marco legal de este pronunciamiento, ha dicho:

"La inspección tributaria como mecanismo probatorio dentro de los procesos de determinación de impuestos se encuentra contemplada en el artículo 779 del ordenamiento tributario; a través de la misma se persigue realizar una constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, dentro de las verificaciones tanto sustanciales como formales que se adelanten en relación con las obligaciones fiscales de los administrados.

Así entonces es el medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso, para verificar la existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, puediendo decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos, con observancia de las ritualidades que le sean propias. (artículo 779 del Estatuto Tributario).

Este medio de prueba encuentra su fundamento, además de la norma que la permite, en el artículo 684 del Estatuto Tributario, que otorga a la Administración Tributaria amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, sean estas formales o sustanciales

Para tal efecto podrá:

(...)

e) Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos , tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

(...).

Ahora bien, los artículos 780 y 781 *ibidem* señalan de manera general la obligación del contribuyente de presentar los libros de contabilidad, en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos y en caso de no hacerlo no podrá posteriormente invocarlos como prueba y se tendrá como indicio en su contra.

(...).

Como se desprende de las anteriores preceptivas legales, los funcionarios de la Administración de Impuestos debidamente comisionados cuentan con diferentes mecanismos legales para adelantar las investigaciones que conduzcan a establecer la veracidad de los hechos declarados por el contribuyente; pero siempre velando por que en todas sus actuaciones se garantice que no se vulneren los derechos del administrado. (...)" . (Concepto 104303 de 2001). (Se resalta y subraya).

Con fundamento en lo anterior, se concluye que:

En desarrollo de la amplia y general facultad de fiscalización, establecida en el literal e) del artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración podrá examinar los libros de contabilidad, comprobantes y documentos del contribuyente o de un tercero. Para ello, deberá ordenar su exhibición a través de la práctica de la prueba de "inspección contable", ya sea dentro de la diligencia de inspección tributaria o de manera autónoma y con observancia de las ritualidades que le sean propias, tanto por la legislación fiscal como por la de Procedimiento Civil, en cuanto esta última sea compatible con aquella.

Tal exhibición, se le debe solicitar por escrito al contribuyente o al tercero como consecuencia del acto que ordena la inspección contable y/o tributaria, quienes cuentan con cinco (5) días hábiles para poner los libros a disposición, si la notificación del auto que ordena la prueba de inspección se notifica personalmente, u ocho (8) días, si la notificación se realiza por correo. Estos términos empezarán a correr a partir de la fecha en la cual se solicito por escrito la presentación u exhibición de los libros, o a partir de la fecha de introducción al correo de la respectiva solicitud, según sea el caso.

A su vez, corresponde al Jefe de la Unidad de Fiscalización de que se trate, proferir los actos que ordenan la práctica de la inspección contable, inspección tributaria, solicitud de la exhibición de los libros de contabilidad y demás actos necesarios para la ejecución de las amplias facultades de fiscalización, quien autorizará o comisionará a los funcionarios de su dependencia para tal fin.

Sin perjuicio de lo anterior, para el ejercicio de esas funciones de investigación o práctica de pruebas, cualquier empleado público de la DIAN podrá cumplir la comisión de acuerdo con las autorizaciones y delegaciones correspondientes, pero con la salvedad que para la práctica de la inspección contable y la prueba pericial contable, el funcionario perito que intervenga, deberá ser contador público matriculado.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

SIN ANEXOS

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P. Hmlr
R.EAFM