



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., catorce (14) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado: 25000-23-27-000-2009-00169-01 (21049)
Demandante: INTCOMEX COLOMBIA LTDA.
Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DE BOGOTÁ D.C.
Temas : SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD – ICA 6º BIMESTRE DE 2004

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 27 de febrero de 2014, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró no probada la excepción de caducidad de la acción formulada por la entidad demandada, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora.

ANTECEDENTES

El Subdirector de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos profirió el **Auto de Inspección Tributaria 2006EE306332 del 27 de noviembre de 2006¹** y el **Auto Comisorio 2006EE321380 del 5 de diciembre de 2006²**, en relación con la declaración del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros del 6º bimestre de 2004 presentada por INTCOMEX COLOMBIA LTDA. La visita fiscal se realizó el 19 de diciembre de 2006³.

El 2 de julio de 2007, el Jefe de la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo expidió el **Pliego de Cargos 2007EE236705⁴**, en el cual propuso imponer a la actora la sanción por libros de contabilidad prevista en los artículos 78 del Decreto Distrital 807

¹ Fl. 2 del c.a.1 y 11 del c.p.

² Fls. 53 y 54 del c.a. 1. y 176 y 177 del c.p.

³ En la visita se levantó acta de libros de contabilidad y acta de Visita (fls. 3 a 9 del c.a 1 y 4 a 10 del c.p.).

⁴ Fls. 14 a 149 del c.a. 1



de 1993, 654 y 655 del Estatuto Tributario, en cuantía de \$250.364.000, porque a la fecha en que se realizó la visita fiscal, el libro diario presentaba un atraso superior a cuatro meses. El contribuyente no respondió el acto señalado⁵.

El 11 de febrero de 2008, el Jefe de la Oficina de Liquidación de la mencionada subdirección emitió la **Resolución Sanción 196DDI006656**⁶, en los términos propuestos por el pliego de cargos.

Contra el acto sancionatorio, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración⁷, el cual fue resuelto por la **Resolución DDI 001028 o 2009 EE 12648 del 9 de febrero de 2009**⁸, proferida por el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, en el sentido de confirmar el acto administrativo impugnado.

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la actora formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERA.- Que se decrete la nulidad de la Resolución No. 196 DDI 006656 y/o 2008EE27376 del 11 de febrero de 2008, proferida por la JEFE DE LA OFICINA DE LIQUIDACIÓN DE LA SUBDIRECCIÓN DE IMPUESTOS A LA PRODUCCIÓN Y AL CONSUMO, por medio de la cual se impone a mi representada una sanción, y de la Resolución No. DDI 001028 y/o 2009EE12648 del 9 de febrero de 2009, proferida por el JEFE DE LA OFICINA DE RECURSOS TRIBUTARIOS DE LA SUBDIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, conforme a los hechos que expondré más adelante.

SEGUNDA. Que como consecuencia de la anterior declaración, se ordene el restablecimiento del derecho vulnerado a mi mandante, mediante la exoneración de pago de la multa, o el reintegro del dinero cancelado por dicho concepto, con las correspondientes indexaciones liquidadas desde el momento en que se produzca el fallo, hasta la fecha del reintegro.

SUBSIDIARIA DE LA PRETENSIÓN SEGUNDA.- Que como consecuencia de la anterior declaración, se ordene el restablecimiento del derecho vulnerado a mi mandante, mediante la modificación para disminuir el monto de la multa o el reintegro del dinero cancelado en exceso por dicho concepto, con las correspondientes indexaciones liquidadas desde el momento en que se produzca el pago, hasta la fecha del reintegro, conforme lo permiten los artículos 85 y 170 del C.C.A.

⁵ Fl. 22 del c.a. 1.

⁶ Fls. 20 a 24 del c.a.1 y 22 al 41 del c.p.

⁷ Fls. 26 a 44 del c.a. 1 y 178 a 196 del c.p.

⁸ Fls 68 a 77 del c.a. 1 y 12 a 21 del c.p.



TERCERA.- Que a título de restablecimiento del derecho se ordene a la demandada cancelar cualquier registro, anotación o proceso que hubiere hecho o iniciado por la sanción impuesta con la resolución demandada.

CUARTA.- Que se condene a la entidad demandada, en caso de oposición, a reconocer y pagar al demandante las costas del proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 836 y 228 de la Constitución Política y,
- Artículo 34 del Código Contencioso Administrativo.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La Administración omitió aplicar el sistema de libre apreciación de la prueba y utilizó el de tarifa legal en relación con el acta de visita practicada, sin analizar las demás pruebas que existen en el proceso.

En efecto, solo tuvo en cuenta que en el acta de libros de contabilidad de 19 de diciembre de 2006 se indicó que el último asiento del libro diario corresponde al mes de noviembre de 2005 y el último asiento del libro mayor y balance corresponde al mes de agosto de 2006. Es decir, se negó a admitir la existencia de registros sistematizados que alimentan los saldos del libro mayor y balance, que fueron reportados por la actora y se ajustan a las normas contables sobre la materia.

Además, sin justificación alguna, no valoró la información suministrada por la actora en medio magnético, a pesar de que el artículo 10 de la Ley 527 de 1999 dispone que no puede negarse valor probatorio a esta información. Y tampoco valoró el certificado del revisor fiscal, por falta de la fecha de creación, a pesar de que consta que la información contable estaba replicada en el software de la actora.

La carga de la prueba recae en la parte que se encuentra en mejores condiciones de suministrarla. Con fundamento en jurisprudencia de la Corte Constitucional⁹, la entidad demandada no tuvo en cuenta la primacía de la verdad material sobre la verdad formal, porque no garantizó el análisis integral y sistemático de las pruebas del proceso para fundamentar sus actuaciones.

La sanción se impuso de plano, porque se sustentó en que la información contable del libro diario no estaba impresa, sin determinar si la conducta de la sociedad ameritaba la decisión adoptada y sin precisar la proporcionalidad y razonabilidad de la misma.

⁹ Sentencia T-145 de 1993, M.P: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.



La entidad demandada supuso la responsabilidad de la sociedad, porque no tenía impresos los saldos de los libros contables, a pesar de que estaba al día con los registros en el software de la compañía, lo cual viola el principio de buena fe y el debido proceso.

En materia sancionatoria se debe analizar todo el material recaudado en las diligencias administrativas realizadas, y se deben tener en cuenta las circunstancias que exoneran la responsabilidad del investigado, lo cual fue desatendido por la Administración.

La entidad demandada transgredió el artículo 34 del Código Contencioso Administrativo, que permite pedir y decretar pruebas y allegar informaciones sin requisitos ni términos especiales.

Solicitó la suspensión provisional de los actos administrativos demandados porque, a su juicio, vulneraron el artículo 29 de la Constitución Política.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Formuló la excepción de caducidad de la acción, porque los asuntos tributarios no son conciliables, y como la solicitud de conciliación que se presentó ante el Ministerio Público no es requisito para interponer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el término para presentar la demanda no se suspendió.

El 19 de febrero de 2009, se notificó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, por lo que el término para presentar la demanda venció el 19 de junio siguiente, lo que hace extemporánea la interpuesta por la actora el 28 de agosto de 2009.

Aseguró que: i) en el proceso no existen pruebas de que los libros de contabilidad se llevaran mediante un sistema computarizado o electrónico; ii) la certificación de revisor fiscal sin fecha no desvirtúa el hecho sancionable y, iii) el contribuyente debió imprimir la contabilidad en los libros registrados la contabilidad, lo cual constituye un deber legal y una prueba que facilita el conocimiento de los asientos individuales y del estado general de los negocios.

El Acuerdo 27 de 2001 reguló la imposición de diferentes sanciones en el Distrito Capital¹⁰ y precisó que el deber formal de presentar los libros de contabilidad es de obligatorio cumplimiento.

¹⁰ Sanciones por: no declarar, extemporaneidad, declaraciones que se tienen por no presentadas, inscripción extemporánea de oficio, no informar novedades, no informar actividad económica, no expedir factura, no llevar libros de contabilidad o libro fiscal de operaciones.



La obligación de contribuir a los gastos e inversiones del Estado incluye la obligación tributaria sustancial y los deberes formales, entre los que se encuentra la presentación de declaraciones tributarias, contienen la información necesaria para identificar la base gravable del impuesto y prestan mérito ejecutivo.

El Código de Comercio fijó como obligaciones a cargo del revisor fiscal, la de velar por el diligenciamiento regular de la contabilidad, y dispuso su responsabilidad frente a los perjuicios causados por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Concluyó que «la responsabilidad en la presentación de las declaraciones frente a la Administración Tributaria Distrital yace en cabeza de los gerentes, administradores y representantes legales en general y que las obligaciones del revisor fiscal se concretizan en el cumplimiento de los deberes y obligaciones de tipo moral y ético que le impone su profesión».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección «B» declaró no probada la excepción de caducidad de la acción y negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así:

Si bien en asuntos tributarios no opera el requisito de la conciliación extrajudicial, la demandante presentó oportunamente la demanda, pues la presentación de la solicitud de conciliación ante el Ministerio Público interrumpió el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, hasta el momento en que se declaró fallida la audiencia respectiva. Citó jurisprudencia del Consejo de Estado¹¹.

El Código de Comercio¹² establece como deber de los comerciantes, *«llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales»*, la cual, al ser diligenciada en debida forma, constituye un medio de prueba oponible a terceros que permite a la Administración conocer la realidad económica del contribuyente.

El artículo 78 del Decreto 807 de 1993 prevé la sanción por irregularidades en la contabilidad y remite a los supuestos del Estatuto Tributario (arts. 654, 655 y 656). Por tanto, en los eventos en que el obligado a llevar contabilidad presente un atraso de más de cuatro meses o cuando los libros de contabilidad no permitan determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones, procede la referida sanción.

¹¹ Sentencia del 2 de agosto de 2012, Exp. 2012-00725-00, C.P. Dr. Víctor Hernando Alvarado Ardila.

¹² C. Co. Arts. 10, 19 y 20.



El Consejo de Estado¹³ aclaró que la verificación de libros contables no se limita al soporte físico de la información, y que no existe atraso en la contabilidad cuando los registros están al día en el software o en otros documentos tecnológicos, aunque ello está sujeto a que la Administración pueda verificar la información económica y financiera del contribuyente a través de dichos medios para establecer el tributo que corresponda, pues, de lo contrario, proceden las sanciones respectivas.

En la diligencia de inspección tributaria practicada a la actora se verificó que el libro diario presentaba un atraso de más de cuatro meses, pues solo se había registrado hasta el mes de noviembre de 2005, lo cual no fue justificado por la contribuyente, que, además, no puso a disposición de la Administración el software de la compañía ni otro medio diferente para demostrar el registro de la información, lo cual obstruyó el control efectivo de los tributos.

En actuaciones administrativas posteriores, la demandante puso de presente la existencia de la información en medios magnéticos. Sin embargo ya había incurrido en el supuesto fáctico del literal f) del artículo 654 del Estatuto Tributario, por lo que procede la sanción.

Del dictamen pericial realizado en esa instancia procesal no se puede inferir que la información contenida en los libros de contabilidad, a diciembre de 2006, estaba actualizada durante la visita practicada.

Si bien el demandante intentó demostrar que el CD aportado contenía la información faltante de los libros de contabilidad, tal situación no puede tenerse en cuenta porque no fue alegada en la inspección tributaria, sino con posterioridad.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló el fallo de primera instancia. Lo anterior, con fundamento en lo siguiente:

Reiteró los argumentos de la demanda y sostuvo que la entidad demandada violó el principio de buena fe, porque supuso la responsabilidad de la empresa al no tener impresos los saldos de los libros mayor y balance, a pesar de que los registros en el software de la compañía se encontraban al día.

Se violó el debido proceso y el principio de primacía de la verdad material sobre la verdad formal, porque la Administración no analizó los hechos que exoneran la responsabilidad de la compañía.

¹³ Sentencia del 30 de agosto de 2007, Exp. 14684, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.



Se desconoció el artículo 34 del Código Contencioso Administrativo, que permite pedir y decretar pruebas y allegar informaciones sin requisitos ni términos especiales. No existen elementos de juicio para sancionar a la sociedad, lo que demuestra que resulta irregular la ponderación, proporcionalidad, responsabilidad y transparencia en la fijación de la sanción.

La información del libro mayor y balance se registró oportunamente y se alimenta del libro diario. Entonces, es lógico que la información del libro diario estaba al día aunque no estuviera impresa, pues se encontraba en medio magnético, lo cual es válido según jurisprudencia unificada del Consejo de Estado¹⁴, cuya observancia, según criterio de la Corte Constitucional¹⁵, es de carácter obligatorio.

El Tribunal no tuvo en cuenta que el libro mayor y balance es un libro principal para registrar el movimiento de las cuentas y su información se toma del libro diario y se detalla en los libros auxiliares (sentencia C-461/13). Si el libro mayor y balance es alimentado en su contenido por los libros auxiliares, en este caso, el libro diario, se concluye que la información de este se hallaba al día y solo faltaba su impresión.

La sanción discutida no está soportada, porque el *a-quo* reconoció que en el acta de libros de contabilidad del 19 de diciembre de 2006 consta que «*el libro mayor y balances se encontraba utilizado hasta el folio 189 con el movimiento del mes de agosto de 2006, e igualmente, reposa la constancia de que el libro diario se encontraba utilizado hasta el folio 2824, con el movimiento al mes de noviembre de 2007*», lo cual indica que «*la información de este último libro sí estaba al día, pero faltaba sólo su impresión*».

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante insistió en los planteamientos en que sustentó el recurso de apelación.

La entidad demandada pidió confirmar el fallo apelado, porque «*el silencio de la demandante al momento de la diligencia de inspección tributaria, condujo a la obstrucción del ejercicio del control fiscalizador, lo cual implica la imposición de las sanciones que están descritas en la ley*».

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

¹⁴ Sentencias del 19 de marzo de 1999, Exp. 9141, C.P. Dr. Daniel Enrique Guzmán y del 26 de septiembre de 2007, Exp. 14078, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁵ Sentencia C-461 de 2013, M.P. Dr. Nilson Pinilla Pinilla.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos de la apelación interpuesta por la demandante, la Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por los cuales el Distrito Capital impuso a INTCOMEX COLOMBIA LTDA., la sanción por irregularidades en la contabilidad.

En concreto, la Sala determina si la sociedad demandante incurrió en la conducta sancionable establecida en el literal f) del artículo 654 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión del artículo 78 del Decreto Distrital 807 de 1993, esto es, cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso.

Obligaciones relacionadas con la contabilidad

El artículo 19 del Código de Comercio establece que todos los comerciantes están obligados a *«llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales»*.

Por su parte, el artículo 51 ibídem, señala que la contabilidad debe suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, y se conforma por los comprobantes que sirven de respaldo a las partidas asentadas en los libros. Así mismo, el artículo 28, de esa norma, vigente durante los hechos en discusión¹⁶, previó que los libros de contabilidad se deben inscribir en el registro mercantil de la Cámara de Comercio.

El Decreto 2649 de 1993¹⁷ fijó el procedimiento para reconocer en la contabilidad los hechos económicos ocurridos durante el periodo, los cuales se deben clasificar cronológicamente, según su naturaleza, en las cuentas dispuestas para ello, a más tardar en el mes siguiente a su realización.

En cuanto a la forma de llevar los libros contables, el artículo 128 del Decreto 2649 de 1993 aceptó como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios físicos, *«aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares»*, lo que es acorde con el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil¹⁸, según el cual *«Son documentos los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo»*.

¹⁶ El artículo 175 del Decreto Legislativo 19 de 2012 eliminó el requisito referido.

¹⁷ D. 2649/93, Artículos 47, 48, 53, 56 y 128.

¹⁸ Vigente durante los hechos en discusión, que corresponde al artículo 243 del C.G.P.



En ese sentido, la Sección señaló que *«el concepto de libro de comercio en general y de libro de contabilidad en particular, ostenta un carácter bastante amplio y comprende, tanto el concepto tradicional de haz de hojas como también los citados cintas magnetofónicas, video tapes, microfichas, disquetes y demás documentos que, como ya se dijo, los adelantos tecnológicos han puesto al servicio de los procesos económicos y que pueden ser autorizados por vía de reglamento»*.¹⁹

Como la contabilidad contiene un registro de las actividades económicas de los contribuyentes que permite identificar, medir, clasificar, analizar, evaluar e informar las operaciones realizadas de forma clara, completa y fidedigna²⁰, representa un instrumento de singular importancia para determinar las cargas tributarias y constituye prueba a favor de los obligados si es llevada en debida forma²¹.

Por tal motivo, el artículo 15 de la Constitución Política facultó a la Administración para exigir de los obligados *«la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley»*, cuya omisión implica que no puedan invocar tales documentos con posterioridad y que tal hecho se tenga como indicio en contra²², a lo cual se suma la imposición de sanciones por el incumplimiento de deberes formales²³.

El artículo 78 del Decreto Distrital 807 de 1993²⁴ dispuso que, *«Cuando los obligados a llevar libros de contabilidad, incurran en las irregularidades contempladas en el artículo 654 del Estatuto Tributario Nacional, se aplicarán las sanciones previstas en los artículos 655 y 656²⁵ del mismo Estatuto»*.

Entre las irregularidades en la contabilidad, el artículo 654 del Estatuto Tributario precisó que *«Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos: (...) f) Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso»*, en cuyo caso, el artículo 655 ibídem fijó la sanción en el *«medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT»*.

¹⁹ Sentencia del 19 de marzo de 1999, Exp. 9141. C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán.

²⁰ Arts. 1º y 3º del mencionado Decreto 2649 de 1993.

²¹ Artículo 772 del Estatuto Tributario.

²² Lo anterior fue establecido en los artículos 781 del Estatuto Tributario y 133 del Decreto 2649 de 1993, según el cual *«Si el ente económico no presenta los libros y papeles cuya exhibición se decreta, se tendrán como probados en su contra los hechos que la otra parte se proponga demostrar, si para los mismos es admisible la confesión, salvo que aparezca probada y justificada su pérdida, extravío o destrucción involuntaria»*.

²³ Sentencia del 2 de diciembre de 2015, Exp. 19902, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁴ *«Por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y se dictan otras disposiciones»*.

²⁵ Derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2006.



Sobre el citado artículo 654 del Estatuto Tributario, la Sala expresó²⁶ que, «Aunque las conductas descritas en el artículo 654 del Estatuto Tributario, supondrían una responsabilidad objetiva para la imposición de la sanción, la finalidad de la misma permite considerar que deben analizarse en cada caso las circunstancias que rodean los hechos, de manera que la sanción cumpla su propósito»²⁷.

Los seis numerales del artículo 654 del Estatuto Tributario hacen referencia a los denominados libros de contabilidad, concepto para el cual no existe norma legal que los defina. El artículo 49 del Código de Comercio señala que "Para los efectos legales, cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquellos", definición que aunque se refiere a los libros de comercio, sirve para entender que la ley comercial tiene como "libros de comercio" los principales y obligatorios. Ha sido la jurisprudencia la que ha distinguido, entre la generalidad de los libros de comercio y lo particular que serían los libros de contabilidad.²⁸ Para dilucidar el tema esta Corporación ha dicho lo siguiente:

"Sobre este aspecto la Sala en juicio 5351 del 6 de mayo de 1994, con ponencia de la Magistrada Consuelo Sarria Olcos, explicó que a pesar de no existir norma legal que determine expresamente los libros obligatorios, ellos surgen de los requerimientos de la ley comercial y tributaria así:

"Así, del artículo 52 del Código de Comercio, que obliga al comerciante al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año a elaborar un inventario y un balance general, se puede establecer la necesidad de llevar el libro de "balances" y el de "inventarios".

De los artículos 28 numeral 7°, 180 y 195 ibídem, se infiere la existencia de los libros de Registros de Accionistas, las Actas de Asambleas y Juntas de Socios, así como los de Juntas Directivas de las Sociedades Mercantiles.

Así mismo, del artículo 53 del Código de Comercio, que exige el asentamiento cronológico de las operaciones, de la exigencia de aplicación de la partida doble y del artículo 33 numeral 1° del Decreto 2821 de 1974, que exige que la contabilidad debe mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras, y que permite su expresión global, previo cumplimiento de determinados requisitos, surge la necesidad de los libros "diario" y "mayor".

De las disposiciones inherentes al impuesto sobre las ventas (art. 41 del Decreto 3541 de 1983) se deriva la exigencia del Mayor y Balances, así como la exigencia del registro "auxiliar de ventas y compras".

Es decir que de las normas comerciales y tributarias sí se deriva la exigencia del libro diario como principal, sin perjuicio de llevar otros libros como el

²⁶ Sentencia del 13 de septiembre de 2017, Exp. 20632, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁷ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 30 de agosto de 2007, Exp. 14684, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

²⁸ Sentencia del 3 de diciembre de 2003, Exp. 13597, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.



mayor y balances en los cuales como es obvio se resumen los asientos del libro diario al mayorizarlos.

Para que estos libros constituyan prueba a favor de quien los lleva deben responder a las exigencias de la ley especialmente en lo relacionado con el registro".¹(se ha subrayado).

De la jurisprudencia transcrita se deduce que a pesar de no existir en el ordenamiento jurídico norma legal que indique cuáles son los libros obligatorios de contabilidad, de las diferentes disposiciones que hacen referencia a los libros de contabilidad en el Código de Comercio y en otras disposiciones de carácter tributario, se puede advertir que son obligatorios entre otros los Libros Inventario y Balances, los Libros Diario y Mayor y Balances, enfatizando que el libro Diario tiene el carácter de principal y obligatorio a que se refiere el artículo 49 del Código de Comercio²⁹

Así entonces, a partir de las normas comerciales se extrae que los libros diario y mayor y balance son obligatorios para quienes desarrollan la actividad comercial, y entre estos existe una estrecha relación, toda vez que el último se alimenta de los totales de los débitos y los créditos del libro diario, para consolidar mensualmente los saldos de las cuentas.

Caso concreto

La Sala ha dicho que el objeto de la inspección contable consiste en verificar «el cumplimiento de los deberes formales y recae, exclusivamente, en la información contable de los contribuyentes o terceros obligados a llevar contabilidad», y que su práctica puede derivar en el inicio de una actuación administrativa tendente a sancionar las irregularidades en la contabilidad, en la que el acta de la diligencia constituye un soporte probatorio válido «si en esta consta el hecho irregular censurado y no ha sido desvirtuada por el administrado». ³⁰

En tal sentido, el acta de libros de contabilidad suscrita el 19 de diciembre de 2006, con ocasión del auto de inspección tributaria del 27 de noviembre de ese año, respecto a la contabilidad de la demandante, señaló lo siguiente³¹:

«A.- LIBRO MAYOR Y BALANCES

Registrado en la Cámara de Comercio de Bogotá, con número de registro 01136211 de fecha 4/03/2005, consta de 1000 folios que van del 1 al 1000. Utilizado hasta el folio No. 189 con el movimiento del mes de agosto de 2006. El año gravable a investigar está registrado del folio No. 50 al folio No. 67, se firma en el folio No. 189. Siguiendo folio a utilizar 190 (...)

²⁹ Sentencia del 6 de marzo de 2003, Exp. 13135, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³⁰ Ibidem 28.

³¹ Fls. 3 a 6 del c.a 1 y 4 a 7 del c.p.



B.- LIBRO DIARIO

Registrado en la Cámara de Comercio de Bogotá, con número de registro 01136210 de fecha 4/03/2005, consta de 3000 folios, que van del 1 al 3000. Utilizado hasta el folio No. 2824 con el movimiento del mes de Noviembre de 2005. El año gravable a investigar está registrado en el folio No. 1431 al folio No. 2047, se firma en el folio No. 2824. Siguiendo folio a utilizar 2825 (...) Libro contabilidad diario atrasado». (Se subraya).

A la fecha del acta (19/12/2006), la autoridad administrativa encontró que el libro mayor y balances no presentaba atraso, pero consideró que el libro diario tenía un rezago superior a los cuatro (4) meses.

Con fundamento en lo anterior, la entidad demandada expidió pliego de cargos en el que propuso sancionar a la actora por irregularidades en la contabilidad (artículo 78 del Decreto Distrital 807 de 1993 que remite al artículo 654, literal f del E.T.), lo que se concretó en la resolución sanción cuya legalidad se controvierte en el proceso.

En el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción³², la actora argumentó que el libro mayor y balances no podía estar actualizado a 31 de agosto de 2006 si los registros diarios no lo hubieran estado.

Esta afirmación la soportó en el CD que allegó con el recurso, en el que, según manifestó, se ilustra el proceso que alimenta los saldos del libro mayor y de balances con el valor de cada una de las operaciones que se registran directamente en el sistema. Sostuvo que el CD muestra, de manera contundente, que a la fecha de la inspección contable (19 de diciembre de 2006), los registros diarios sistematizados correspondientes "a operaciones anteriores hasta en cuatro (4) meses a la fecha de la inspección, habían sido todas procesadas y estaban registradas en el sistema."

También allegó un certificado de revisor fiscal que indicó³³:

«He revisado los libros de INTCOMEX COLOMBIA LTDA a 31 de diciembre de 2006 y he verificado:

[...]

1º.- Que los libros de contabilidad de la empresa se llevan de forma sistematizada.

2º.- Que los saldos del libro Mayor y Balances se alimenta de los registros contables diarios.

[...]

3º.- Que todas las operaciones diarias anteriores a 19 de septiembre de 2006 habían sido debidamente registradas en el sistema a 19 de diciembre del mismo año.

³² Fols 26 a 43 del c.a.1 y 178 a 196 del c.p.

³³ Folio 64 del c.a. 1.



4º.- *Que si bien las operaciones diarias registradas en el sistema, no habían sido transcritas al libro diario oficial a la última fecha citada, los registros sistematizados que llevaba INTCOMEX DE COLOMBIA LTDA a esa fecha estaban debidamente actualizados».*

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración confirmó la sanción impuesta, porque si bien para determinar que la contabilidad está al día solo basta verificar que a la fecha de la visita se lleva en el software del comerciante, ello no exime a la actora de la obligación de imprimir la información en los libros contables registrados, que constituyen el mecanismo legal para facilitar el conocimiento y demostración de los asientos individuales y el estado general de los negocios.

En la demanda, la actora solicitó la práctica de dos pruebas periciales³⁴: la primera para designar un perito experto en sistemas (software), y la segunda para designar un perito experto en contaduría pública. Esta última prueba pericial se decretó mediante auto del 6 de agosto de 2010³⁵, y se rindió el 26 de noviembre de ese año en los siguientes términos³⁶:

«A la pregunta Si el Libro Mayor y Balances se alimenta o se llena con la información del Libro diario:

Para la elaboración de esta experticia, me permití analizar y revisar dos años de los libros de contabilidad de la empresa para emitir un concepto amplio, dada la naturaleza de la prueba. Es así como revisé los años 2005 y 2006, Una vez revisados y confrontados los libros de contabilidad (Diario, Mayor y Balances e incluso el libro de inventarios y Balances) de la empresa INTCOMEX COLOMBIA LTDA a los cuales tuve acceso pude observar que para el movimiento de la contabilidad del año 2005 de enero a diciembre de dicho año, el Libro Diario de la compañía en sus folios 2048 a 2148 muestra asientos contables de las cuentas del PUC (Plan Único de Cuentas), cuentas que repetitivamente tuvieron movimientos, (Ver anexos 156 a 337) a saber: (...)

Estos movimientos de estas múltiples cuentas del Libro Diario de la sociedad INTCOMEX COLOMBIA LTDA, alimentan al Libro Mayor y Balances, es decir, estas operaciones diarias del ente económico se reflejan necesariamente en el libro anteriormente mencionado (Mayor y Balances) porque el software contable está interrelacionado para que dichas operaciones se acumulen en las cuentas principales del Mayor y Balances o dicho de otro modo, el Libro Diario con el movimiento económico diario de la empresa y como su nombre lo indica, nutre consuetudinariamente al Libro Mayor y Balances y si este se imprime a un determinado día de cualquier mes, arrojaría los saldos movimientos Débito y Crédito que registra el libro diario.

(...)

³⁴ Fl. 41 del c.p.

³⁵ Fls. 90 a 93 del c.p.

³⁶ Fls. 6, 18 y 38 del Anexo 2.



De igual manera a lo citado para el año 2005 y para concluir la respuesta al punto dado, los movimientos de estas múltiples cuentas del Libro Diario de la sociedad INTCOMEX COLOMBIA LTDA en el año 2006, alimenta al Libro Mayor y Balances, es decir, estas operaciones diarias del ente económico se reflejan necesariamente en el libro anteriormente mencionado (Mayor y Balances) porque el software contable está interrelacionado para que dichas operaciones se acumulen en las cuentas principales del Mayor y Balance (...). (Se subraya).

La Sala considera que no se configuró el supuesto previsto en el literal f) del artículo 564 del Estatuto Tributario, que sanciona el atraso en el registro de las operaciones en los libros de más de cuatro meses contados al momento en que se solicita su exhibición, esto es, el atraso en el diligenciamiento de la contabilidad³⁷, pues está probado que no había atraso en el software contable. En esa medida, la conducta descrita no se puede confundir con la falta de presentación de los libros de contabilidad en medio físico, teniendo en cuenta la amplitud de la noción de libros de contabilidad, que comprende «*el concepto tradicional de haz de hojas como también los citados cintas magnetofónicas, video tapes, microfichas, disquetes y demás documentos que, como ya se dijo, los adelantos tecnológicos han puesto al servicio de los procesos económicos y que pueden ser autorizados por vía de reglamento*³⁸».

Al respecto, se observa que el acta de inspección contable del 19 de diciembre de 2006 advirtió que el libro mayor y balance estaba registrado con los movimientos a agosto de 2006, circunstancia que no hubiera sido posible si el libro diario no estuviera diligenciado hasta esa fecha, pues el libro mayor y balance contiene el movimiento mensual de las cuentas del PUC, sobre la base de los movimientos del libro diario, en el que se registran día a día las operaciones originadas en los hechos económicos de la empresa.

En ese sentido, el dictamen pericial expresó que las operaciones de la sociedad demandante registradas en el libro diario³⁹, se reflejan en el libro mayor y balance⁴⁰, «*porque el software contable está interrelacionado para que dichas operaciones se acumulen en las cuentas principales del Mayor y Balances o dicho de otro modo, el Libro Diario con el movimiento económico diario de la empresa y como su nombre lo indica, nutre consuetudinariamente al Libro Mayor y Balances y si este se imprime a un determinado día de cualquier mes, arrojaría los saldos movimientos Débito y Crédito que registra el libro diario*». Esta relación fue puesta en conocimiento de la Administración en el certificado de revisor fiscal y en el CD allegado con el recurso de reconsideración.

³⁷ Sentencia del 29 de mayo de 2003, Exp. 13149, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

³⁸ *Ibidem* 21.

³⁹ El numeral 1 del artículo 125 del Decreto 2649 de 1993 prevé que los libros deben «Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes».

⁴⁰ El numeral 2 del artículo 125 del Decreto 2649 de 1993 indica que los libros deben «Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos».



Por ello, para la Sala no resulta aceptable que, de una parte, la Administración admita que para determinar si la contabilidad se encuentra al día solo se requiera verificar que a la fecha en que se exige su exhibición se lleva en el software del comerciante, y que, de otra, decida aplicar la sanción por libros de contabilidad sobre un supuesto no previsto por el legislador, como es que la información contable no estaba impresa en los libros registrados al momento en que se practicó la visita fiscal.

En esas condiciones, los registros contables de la sociedad son acordes con la normativa aplicable, porque reflejaron la situación fáctica y económica de la empresa para la fecha de ocurrencia de los hechos y permitieron conocer las bases gravables para establecer el impuesto a cargo de la demandante, circunstancia que no fue objetada por la entidad demandada.

En consecuencia, la actividad de la Administración no se vio obstaculizada por la falta de impresión física del libro diario, pues tuvo a su disposición la información consolidada del libro mayor y balance que, como se indicó, se alimenta de la información de aquel.

Por lo expuesto, la Sala revoca la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, y en su lugar declara la nulidad de los actos administrativos demandados.

A título de restablecimiento del derecho declara que la actora no está obligada al pago de la sanción impuesta en los actos demandados.

Finalmente, si bien la demandante pidió como restablecimiento del derecho, que se ordene el reintegro del dinero pagado a título de sanción, la Sala observa que en el expediente no está demostrada la existencia de dicho pago, por lo cual niega esa pretensión.

En mérito de 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,

FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Resolución 196DDI006656 o 2008EE27376 del 11 de febrero de 2008, y de su confirmatoria, la Resolución DDI 001028 o 2009 EE 12648 del 9 de febrero de 2009, por las cuales el Distrito Capital impuso a la actora sanción por irregularidades en la contabilidad.



SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que Intcomex Colombia Ltda, no está obligada a pagar la sanción impuesta en los actos administrativos anulados.

TERCERO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Negar la condena en costas.

QUINTO: RECONOCER personería para actuar a Nelson Javier Otálora Vargas como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder visible en el folio 398 del c.p.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ