



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01106-01 (24541)  
Demandante: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.

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

**Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá, D.C., doce (12) de febrero de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicado:** 25000-23-37-000-2016-01106-01 (24541)  
**Demandante:** MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.  
**Demandado:** U.A.E. DIAN  
**Temas :** SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD –Principio de correspondencia entre el pliego de cargos y el acto sancionatorio-

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 6 de febrero de 2019, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que accedió a las pretensiones de la demanda<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

*"PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de la Resolución Sanción N° 312412014000112 del 15 de diciembre de 2014, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le impuso a la demandante sanción por irregularidades en la contabilidad; y de la Resolución N° 012.273 del 16 de diciembre de 2015, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

*SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la sociedad MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. no se encuentra obligada a pagar la sanción determinada en los actos administrativos que se anulan.*

*TERCERO. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.*

*[...]"*

**ANTECEDENTES**

El 27 de diciembre de 2012 la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió **auto de apertura N°**

<sup>1</sup> Folios 185- 196 del c.p.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01106-01 (24541)  
Demandante: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.

312382012001722 que ordenó iniciar investigación a la sociedad MPS Mayorista de Colombia S.A. por el programa IK: sanción por libros de contabilidad<sup>2</sup>.

El 6 de septiembre de 2013, la demandada dictó auto de **verificación o cruce N° 312382013001082**, notificado el 10 de septiembre de 2013<sup>3</sup>. En virtud de lo anterior, el 30 de octubre de 2013, la DIAN realizó visita a las oficinas de la contribuyente, dejando constancia en el acta de libros de que no fue presentado el libro inventarios y balance.

El 27 de mayo de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes notificó a la demandante el **Pliego de Cargos 312382014000083**, en el cual propuso imponer a la actora la sanción por libros de contabilidad prevista en el artículo 655, literal a) del Estatuto Tributario: *"No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos"*, en cuantía de \$549.700.000<sup>4</sup>.

El 27 de junio de 2014, la demandante dio respuesta al pliego de cargos, para lo cual informó que el libro inventarios y balances no se encontraba en archivo físico. Que, sin embargo, existía disponible un software con el registro electrónico de toda la información requerida por la DIAN.

El 18 de diciembre de 2014, el Jefe de la Oficina de Liquidación de la mencionada subdirección notificó a la actora la **Resolución Sanción 312412014000112**<sup>5</sup>, en cuantía de \$549.700.000 por la conducta descrita en el literal c) del artículo 655 del E.T.: *"no exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren"*.

Contra el acto sancionatorio, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración<sup>6</sup>, el cual fue resuelto por la **Resolución 012273**<sup>7</sup> de 16 de diciembre de 2015, notificada el 29 de diciembre de 2015, en el sentido de confirmar el acto administrativo impugnado.

## DEMANDA

MPS Mayorista de Colombia S.A. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>.

*«1) Que se declare la nulidad total de la resolución sanción por irregularidades en la contabilidad N° 312412014000112 del 15 de diciembre de 2014, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.*

*2) Que se declare la nulidad de la resolución N° 012273 de 16 de diciembre de 2015, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción, mencionada en el numeral anterior y proferida por*

<sup>2</sup> fls. 24 del c.a

<sup>3</sup> fls. 39-40 del c.a.

<sup>4</sup> Fls. 85-92 del c.a.

<sup>5</sup> Fl. 207-216 del c.a.

<sup>6</sup> Fls. 220-225 del c.a.

<sup>7</sup> Fls 233-241 del c.a.

<sup>8</sup> Folio 2-3 c. p.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01106-01 (24541)  
Demandante: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.

*la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

*3) Que como consecuencia de la declaratoria anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare que el contribuyente al que apodero no está obligado a asumir sanción alguna.».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política y,
- Artículo 654 del Estatuto Tributario.

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

**Violación al debido proceso por falta de correspondencia entre la infracción propuesta en el pliego de cargos y la planteada en la resolución sanción.**

En virtud de la visita realizada al contribuyente el 30 de octubre de 2013, la DIAN expidió el pliego de cargos N° 312382014000083 notificado el 27 de mayo de 2014, por medio del cual imputó a la demandante sanción por irregularidad en la contabilidad por no llevar el libro inventario y balances, teniendo la obligación de hacerlo (Art. 654, literal a) E.T.).

Posteriormente, el 18 de diciembre de 2014, la administración notificó la Resolución Sanción N° 312412014000112, confirmada por la Resolución N° 012273 de 16 de diciembre de 2015, mediante la cual impuso la sanción del artículo 655 del E.T. por la ocurrencia de la causal descrita en el literal c) del artículo 654 del E.T, referente a no exhibir los libros de contabilidad cuando las autoridades tributarias lo exigieren.

Es evidente que el pliego de cargos y resolución sanción se refieren a dos hechos sancionables distintos, originados en omisiones diferentes. Respecto de la conducta descrita en el literal c) del artículo 654 del E.T, la actora no tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa pues solo le fue atribuida en la resolución sanción y en el acto confirmatorio.

Después de la respuesta al pliego de cargos, la DIAN cambió el hecho sancionable al no poder probar la inexistencia de los libros de contabilidad, pues sostuvo que la demandante no exhibió el libro de inventarios y balance al momento de ser solicitarlo (art. 654, literal c del E.T.), infracción que no quedó consagrada en el pliego de cargos.

Para sanciones impuestas por resolución independiente, el artículo 638 del E.T. establece la previa imputación expresa de la infracción detectada, mediante pliego de cargos trasladado a la persona o entidad presuntamente infractora, quien tiene la oportunidad de responderlo.

La distinción entre una y otra infracción y su consiguiente independencia, implica que se formulen pliegos de cargos diferentes para cada una de ellas, pues de lo contrario se vulnera el derecho al debido proceso.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01106-01 (24541)  
Demandante: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.

Los actos administrativos demandados incurren en falsa motivación ya que las circunstancias de hecho y de derecho que se aducen para su emisión, no tienen correspondencia con la decisión que se adopta.

El cambio del hecho sancionatorio con posterioridad al pliego de cargos desconoce la correspondencia que debe existir entre el pliego de cargos y la resolución sanción y de suyo los derechos de defensa y contradicción.

### **Violación del artículo 654 del E.T. literal c) por ausencia del hecho sancionable**

La DIAN interpretó erróneamente el artículo 654 literal c) del E.T. al considerar como hecho sancionable el no exhibir el libro de inventarios y balance, pues tal omisión solo resulta sancionable en los casos en que el libro sea obligatorio para el comerciante y adicionalmente se presume la inexistencia de otros mecanismos para controlar el inventario.

La norma comercial no prevé un listado taxativo de los libros obligatorios para los comerciantes. En lo pertinente, el artículo 52 del Código de Comercio señala la obligación del comerciante de elaborar por lo menos una vez al año un inventario y balance general sobre la situación de su patrimonio.

Además, el concepto N° 115-049362 de 10 de octubre de 2007 de la Superintendencia de Sociedades indicó que el libro inventarios y balance no es obligatorio. El artículo 773 del E.T. permite al contribuyente determinar cuáles son los libros que debe llevar y que hagan posible ejercer un control efectivo que refleje la situación económica y financiera de la empresa. La misma norma establece que la información se debe mostrar fielmente en el movimiento diario de ventas y compras, que está contenido en el libro mayor y balances y auxiliares, libros que fueron puestos a disposición de la DIAN el día de la visita.

De otra parte, la supuesta no presentación del libro de inventarios y balance, no impidió que la DIAN pudiera desarrollar su actividad de control y no hubo afectación a la posibilidad de registrar los datos de la actora.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

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

Los actos acusados son legales toda vez que tuvieron en cuenta la información suministrada por la demandante en la respuesta al pliego de cargos, referente a la convicción de no estar obligada a llevar el libro de inventarios y balance.

La actora tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre la sanción propuesta en el pliego de cargos. En la respuesta al pliego informó que el libro de inventarios y balance había sido previamente destruido, según acta de eliminación de documentos de 25 de octubre de 2013.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01106-01 (24541)  
Demandante: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.

No hubo violación al debido proceso toda vez que la DIAN notificó a la demandante las actuaciones surtidas, atendió los descargos y los consignó en los actos demandados.

A MPS Mayorista Colombia S.A. le asiste la obligación de tener libros de contabilidad y proceder a su exhibición cuando son solicitados por la autoridad tributaria. De hecho, la demandante afirmó en la demanda que registró y llevó el libro de inventarios y balances al menos hasta el 25 de octubre de 2013, fecha en que procedió a su destrucción.

La actora no presentó los libros de contabilidad una vez requeridos por la administración, ni en la oportunidad que establece el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, esto es, dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha en que se solicita por escrito la presentación de los mismos o en los ocho (8) días hábiles siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo de la respectiva solicitud si el requerimiento se envía por correo.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A” accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así:

**Se incurrió en incongruencia entre lo planteado en el pliego de cargos y en la resolución sanción. Falsa motivación y vulneración al debido proceso.**

Conforme la jurisprudencia aplicable la sanción por irregularidades en la contabilidad tiene como fin castigar que el contribuyente no tenga una fuente contable idónea y eficaz para una correcta determinación tributaria<sup>9</sup>. El artículo 654 del E.T. señala los casos que constituyen irregularidad sancionable, los cuales, deben estar debidamente identificados desde el pliego de cargos.

En el régimen sancionatorio debe existir correspondencia entre los hechos sancionables que motivan la proposición de la sanción y los que concretan la sanción en el acto administrativo sancionatorio.

En el caso en estudio, la sanción propuesta en el pliego de cargos contra la demandante fue la contemplada en el literal a) del artículo 654 del E.T., esto es, no llevar los libros de contabilidad, estando obligado a ello.

No obstante, en la resolución sanción la administración tuvo como sustento el literal c) del artículo 654 del E.T., que preceptúa que constituye irregularidad sancionable *“no exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias los exigieren”*

Las circunstancias advertidas en la respuesta al pliego de cargos y las pruebas allegadas debieron ser valoradas por la DIAN al momento de analizar dicha respuesta y concluir que se había desvirtuado el aparente hecho sancionable (art.

<sup>9</sup> Sentencias del 13 de septiembre de 2017, exp. 20632. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 21 de marzo de 2018, exp. 21573. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y de 6 de noviembre de 2014, exp. 20344. C.P. Martha teresa Briceño de Valencia.



654, literal a del E.T.). Sin embargo, la administración impuso la sanción propuesta e invocó como hecho sancionable el descrito en el literal c) del artículo 654 del E.T., esto es, la no exhibición de libros de contabilidad cuando la autoridad tributaria lo exija. Este hecho difiere del que sirvió de sustento al pliego de cargos.

El acto sancionatorio demandado debió estar precedido de un nuevo pliego de cargos, puesto que el pliego de 23 de mayo de 2014, por referirse a otros hechos, no podía constituirse en el fundamento de la imposición de la sanción discutida. Al indicar la configuración del hecho sancionable descrito en el literal c) del artículo 654 del E.T., sin que sobre ese hecho se hubiese formulado pliego de cargos no se otorgó a la actora la oportunidad de ejercer el derecho de defensa.

No se condena en costas porque no están probadas.

### RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló el fallo de primera instancia por las razones que se resumen así:

No se vulneró el derecho de defensa de la actora al haber adecuado la causal de irregularidad de “no llevar libros de contabilidad” (art. 654 literal a. del E.T.), a llevarlos pero no haberlos exhibido (art. 654 literal c del E.T). Ello por cuanto la adecuación de la infracción se presentó con ocasión de la respuesta al pliego de cargos.

En este caso, la sanción no podía ser por no llevar libros, pues al evaluar la prueba allegada por la actora en la respuesta al pliego de cargos se pudo establecer que la infracción probada era la de “no exhibir los libros de contabilidad” teniendo la obligación de hacerlo, “cuando la autoridad tributaria lo exigiere”.

Una interpretación como la plasmada en la sentencia de primera instancia lleva a aceptar que el contribuyente tiene la facultad de exhibir los libros de contabilidad cuando a bien tenga y no en el término de ley y a solicitud de la autoridad tributaria.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**La demandante** insistió en los planteamientos de la demanda.

**La DIAN** pidió revocar el fallo apelado y a los argumentos del recurso de apelación agregó lo siguiente:

A las sanciones por libros de contabilidad no se les aplica el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del E.T. referido de manera exclusiva a las modificaciones que se pretendan hacer a la declaración privada del contribuyente.

La sentencia de primera instancia se funda en el equívoco de suponer que la actuación de la DIAN debe fundarse en el principio de correspondencia. No obstante, lo relevante es determinar si los actos demandados desconocieron el derecho de defensa al adecuar la conducta a los hechos probados.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01106-01 (24541)  
Demandante: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.

La DIAN propuso en el pliego de cargos un hecho sancionable con fundamento en la prueba allegada y las afirmaciones hechas inicialmente por la actora. Posteriormente, de acuerdo con lo informado en la respuesta al pliego de cargos, debió adecuarse la conducta sancionable a la de no exhibir los libros de contabilidad cuando la autoridad tributaria lo exigiere, proceder que debe considerarse legítimo.

**El Ministerio Público** solicitó que se confirme la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente:

La DIAN propuso en el pliego de cargos como hecho sancionable el indicado en el literal a) del artículo 654 del E.T. No obstante, en la resolución sanción cambió ese hecho y eligió el indicado en el literal c) de esa norma.

Ese proceder de la DIAN vulneró el derecho de defensa de la contribuyente y la concordancia que debe existir entre ambos actos en cuanto al hecho sancionado, conforme lo ha precisado la jurisprudencia.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por la demandada, la Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por los cuales la DIAN impuso a MPS Mayorista de Colombia S.A., sanción por irregularidades en la contabilidad.

En concreto, determina si existió o no correspondencia entre la infracción propuesta en el pliego de cargos (art. 654 literal a) del Estatuto Tributario) y la que sirvió de fundamento a la resolución sanción (art. 654 literal c) del E.T).

La Sala confirma la sentencia apelada, de acuerdo con el siguiente análisis:

**La DIAN vulneró el principio de correspondencia al modificar en la sanción la infracción propuesta en el pliego de cargos.**

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 contra<sup>10</sup>, a lo cual se suma la imposición de sanciones por el incumplimiento de deberes formales<sup>11</sup>.

Respecto a las irregularidades en la contabilidad, el artículo 654 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

**“ARTICULO 654: HECHOS IRREGULARES EN LA CONTABILIDAD.** Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:  
**a. No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.**

<sup>10</sup>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»*.

<sup>11</sup> Sentencia del 2 de diciembre de 2015, Exp. 19902, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



- b. No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.
- c. No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.**
- d. Llevar doble contabilidad.
- e. No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.
- 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.”.

Respecto a las infracciones que dan lugar a la sanción por irregularidades en la contabilidad, la Sala ha precisado que *“tributariamente se castiga no llevar contabilidad, no registrar los libros, no exhibirlos cuando se requieran, llevar doble contabilidad, no diligenciarlos de manera que se puedan establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones y cuando se encuentren atrasados, pues de presentarse alguno de estos hechos, la fuente contable no es idónea y eficaz para una correcta determinación tributaria”<sup>12</sup>.*

En lo que interesa a este asunto, la Sección ha precisado que la sanción por irregularidades en la contabilidad está estrechamente relacionada con la clase de infracción de que se trate<sup>13</sup>, lo que corrobora que las infracciones del artículo 654 del E.T que dan lugar a la sanción por libros son todas diferentes y, por tanto, no deben confundirse, pues se viola el principio de tipicidad de las sanciones.

En relación con la sanción por libros de contabilidad, el artículo 655 del E.T. señala lo siguiente:

**“ARTICULO 655:** Sanción por irregularidades en la contabilidad. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del 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.

Quando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

[...]” (Subraya la Sala)

Por su parte, el artículo 638 del E.T., aplicable, como norma general, a las sanciones tributarias, dispone que cuando las sanciones se impongan en resolución independiente<sup>14</sup> se debe formular el pliego de cargos correspondiente.

<sup>12</sup> Sentencia de 13 de septiembre de 2017, exp 20632, C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>13</sup> Entre otras, ver sentencia del 6 de febrero de 1998, Exp. 8664, C.P. Delio Gómez Leyva; sentencia de 9 de julio de 1999, Exp. 9223, C.P. Daniel Manrique Guzmán; sentencia del 7 de junio de 2006, Exp. 15008, C.P. María Ines Ortiz Barbosa; sentencia de 11 de diciembre de 2007, exp. 15053, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>14</sup> Pues pueden imponerse en las liquidaciones oficiales (artículo 637 del E.T)





De acuerdo con los artículos 638 y 655 del E. T, si la sanción por libros se impone en resolución independiente se exige a la administración formular pliego de cargos y dar traslado del acta de visita al contribuyente. El término para dar respuesta al pliego de cargos es de un mes.

El pliego de cargos es un acto previo a la sanción. Su finalidad es la de que el administrado conozca la presunta infracción que se le imputa y, como garantía del debido proceso, pueda ejercer su derecho de defensa. Por ello, al formular el pliego de cargos, la administración debe imputar al administrado, de manera precisa, las presuntas infracciones e indicarle las sanciones que corresponden.

Además, si se le imputa una infracción en el pliego de cargos y respecto de dicha infracción es que el administrado se defiende, la sanción debe imponerse con base en dicha infracción, esto es, debe existir correspondencia entre el pliego de cargos y el acto sancionatorio. Al respecto, la Sala ha precisado que las sanciones deben imponerse por la misma infracción sancionable planteada en el pliego de cargos, pues si se sanciona por una infracción distinta, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa respecto a la nueva infracción por la que se le sanciona<sup>15</sup>.

Además, si en desarrollo del procedimiento sancionatorio, la administración advierte que si la infracción por la que se impone la sanción es distinta de la propuesta en el pliego de cargos, debe proferir un nuevo pliego de cargos e iniciar un nuevo procedimiento sancionatorio<sup>16</sup>.

Se recuerda que el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (artículo 29 de la Constitución Política). No es cierto, entonces, que el principio de correspondencia se aplique solo entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

### **Caso concreto**

Para resolver el problema jurídico, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

Previo auto de apertura de investigación por el programa "*sanción libros de contabilidad*", el 6 de septiembre de 2013 la DIAN dictó auto de **verificación o cruce N° 312382013001082** que autorizó la realización de una visita a las oficinas de la demandante<sup>17</sup>, la cual se llevó a cabo el 30 de octubre de 2013.

Del acta de libros de contabilidad se extrae lo siguiente:

#### **"ANOTACIONES DE LA VISITA**

Durante la presente actuación el contribuyente puso a disposición de este despacho los siguientes libros de contabilidad

<sup>15</sup> Entre otras, ver sentencia del 6 de noviembre de 2014, exp.20344, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>16</sup> Sentencia de 26 de julio de 2017, exp. 21602, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>17</sup> fls. 39-40 del c.a 1.



(...)

#### **LIBRO INVENTARIO Y BALANCES**

*No fue presentado, manifiesta el contribuyente que de conformidad con el oficio 115-049362 del 10 de octubre de 2007 de la superintendencia de sociedades en el cual hace referencia al concepto técnico de la contaduría pública no lo señala como obligatorio y por tal razón el contribuyente no lo lleva.*

(...)

#### **OBSERVACIONES POR PARTES DEL AUDITOR:**

*No se presentó el libro de inventarios y balance, los argumentos expuestos por el contribuyente serán objeto de análisis, adicionalmente no se presentó registro ante cámara de comercio de los libros llevados en forma electrónica (...)*

Mediante **Pliego de Cargos N° 312382014000083 de 23 de mayo de 2014**, la DIAN imputó a la actora la sanción por libros de contabilidad prevista en el artículo 654 del E.T, por el hecho sancionable previsto en el literal a) del Estatuto Tributario: “No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos”<sup>18</sup>. En el pliego se indica lo siguiente:

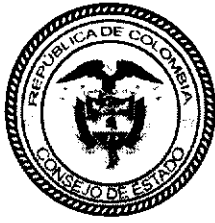
#### **“(...) 4. CARGOS**

Teniendo en cuenta que la sociedad MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. Nit. 830.018.214-1 incurrió en el hecho sancionable establecido en el literal a) del artículo 654 a) del Estatuto Tributario, toda vez que **no lleva el libro de contabilidad INVENTARIOS Y BALANCE**, tal como se constató en la verificación que adelantó la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes a la sociedad y que quedó consignado en el acta de libros de contabilidad a folios 44 a 46.

Por lo anterior la sociedad se hace acreedora de la sanción establecida en el artículo 655 del Estatuto Tributario (...)

El 27 de junio de 2014, la demandante dio respuesta al pliego de cargos, para lo cual informó que “(...) el libro denominado *Libro inventarios y balances* no se presentó físicamente, debido a que ese libro junto con otros documentos pertenecientes al archivo muerto fueron destruidos según consta en el *Acta de Eliminación de Documentos del 25 de octubre de 2013*, levantada y firmada por la Gerencia Financiera Luz Aurora Carrillo, Contadora Martha Azucena Blanco y el revisor Fiscal Moisés de la Hoz la cual adjuntamos al presente. Prueba de existencia de este libro, consta en su inscripción en la Cámara de Comercio de Bogotá, bajo los registros (...), cuyo certificado actualizado estamos anexando (...) B. (...) podemos demostrar que el día de la visita de la DIAN se podía imprimir dicho libro, o a la fecha que lo requieran por cuanto nuestro sistema Microsoft Dynamics AX. E.R.P., se encuentra en línea y con los registros en forma detallada, ordenada y cronológicamente como lo ordena el artículo 129 del Decreto 2649 de 1993, en el programa financiero contable denominado AX 2004 (...) C. (...) Si bien es cierto que no contamos físicamente con el libro *Inventario y Balances*, cabe aclarar que las normas permiten llevarse en medio electrónico, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación.”

<sup>18</sup> Fls. 85-92 del c.a. 1



Con fundamento en lo anterior, la DIAN profirió la **Resolución Sanción 312412014000112** de 18 de diciembre de 2014<sup>19</sup>, con fundamento en lo siguiente:

**“4.5 Confesión en materia tributaria**

*(...) la manifestación expresa que hizo la señora BLANCO ZAMBRANO MARTHA AZUCENA identificada con la cédula de ciudadanía N°. 51.826.038 de Bogotá y con tarjeta profesional N° 41424-T en calidad de contadora de la empresa MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. NIT 830.018.214 quien manifestó a los funcionarios que realizaron la visita que el contribuyente no lleva libro de inventarios y balance, se tiene como un hecho confesado.*

*Por otra parte, es del caso precisar que el contribuyente con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, admite sin ningún reparo que el libro de inventarios y balance no se presentó físicamente en el momento de la visita porque éste no existía y responsabiliza a la contadora de no haber informado a los funcionarios que la información reposa en medio magnético, y como se mencionó anteriormente, solicita la práctica de una nueva visita para demostrar la existencia del libro tantas veces mencionado para subsanar de esta forma los errores cometidos, concretamente el de no haber presentado el libro a los funcionarios competentes.*

*En este orden de ideas, el único hecho cierto es que el contribuyente no presentó el libro de Inventarios y Balance, cuando la autoridad tributaria lo solicitó, irregularidad que da lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad de conformidad con lo establecido en el artículo 654 del Estatuto Tributario, que dispone:*

*(...)*

*Como ha quedado consignado, en el presente acto administrativo el contribuyente infringió el artículo 654 del Estatuto Tributario, al no exhibir el libro de contabilidad Inventarios y balance, cuando los funcionarios debidamente facultados se lo solicitaron.(...)” (Subraya la Sala)*

La **Resolución 012273 de 29 de diciembre de 2015** que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio confirmó la sanción impuesta<sup>20</sup>. Para lo anterior, tuvo en cuenta lo siguiente:

*“(...)*

*No se trata de una sanción por no llevar contabilidad como lo deja entrever el recurrente, claramente se ha explicado dentro de la Resolución Sanción cuál fue el hecho sancionado, es decir, el incumplimiento de la obligación prevista en el literal c) del artículo 654 del E.T. [No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren], así como se ha cuantificado la sanción de acuerdo al contenido de los artículos 654 y 655 del Estatuto Tributario.*

*(...)”*

De acuerdo con lo anterior, el pliego de cargos fue expedido a la actora con fundamento en la conducta sancionable prevista en el artículo 654, literal a) del E.T.: **“a. No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos”**. No obstante, la DIAN sancionó a la actora por la infracción referida a no mostrar o exhibir los libros

<sup>19</sup> Fl. 207-216 del c.a. 1.

<sup>20</sup> Fls 233-241 del c.a. 1.



requeridos por la autoridad tributaria, conducta que encuadra en una causal distinta, esto es, la prevista en el literal c) del artículo 654 del E.T: "**c. No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.**"

La sanción fundada sobre un pliego de cargos que se refiere a una infracción distinta, esto es, la omisión de llevar libros de contabilidad cuando existiere la obligación de hacerlo, no atiende al principio de correspondencia que debe existir entre la infracción que se propone en el pliego de cargos y la que da lugar a la imposición de la sanción y en la práctica equivale a la pretermisión total en su formulación, con la consiguiente vulneración de los derechos de defensa y contradicción del administrado.<sup>21</sup>

Además, el criterio de correspondencia debida entre la infracción propuesta en el pliego de cargos y el acto que impone la sanción satisface la exigencia legal de debida motivación de los actos administrativos, como garantía del adecuado ejercicio del derecho de defensa y contradicción y facilita acceder al beneficio de la reducción de la sanción.<sup>22</sup>

A pesar de que la DIAN propuso en el pliego de cargos la infracción del artículo 654 literal a) del Estatuto Tributario, por no llevar el libro de inventarios y balance, al imponer la sanción encontró configurada la infracción del artículo 654 literal c) del E.T, esto es, que el libro en mención no le fue exhibido. Dicho cambio, que constituía una nueva motivación, debió estar precedido de un "nuevo" pliego de cargos, puesto que el N° **312382014000083 de 23 de mayo de 2014**, por referirse a otra infracción sancionable no podía ser el fundamento para la imposición de la sanción discutida.

De esa manera, sobre el hecho sancionable referido a la causal prevista en el literal c) del artículo 654 del E.T. no se formuló pliego de cargos, ni se otorgó la oportunidad de ejercer el derecho de defensa para el cual se encuentra previsto dicho pliego.

Por lo expuesto, se confirma la sentencia apelada, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

### **Condena en costas**

Se niega la condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA<sup>23</sup>, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso. Y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual "*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*", requisito que no se cumple en este asunto.

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,

<sup>21</sup> Sentencia del 18 de mayo de 2001, Exp. 11685, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>22</sup> Ibidem.

<sup>23</sup> CPACA. Art. 188. Condena en costas. "Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01106-01 (24541)  
Demandante: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.

## FALLA

**PRIMERO: CONFIRMAR** la sentencia apelada.

**SEGUNDO: NO CONDENAR** en costas.

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

La presente providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

  
**JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**  
Presidente de la Sección

  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

