

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil siete (2007)

Ref.: 25000232700020020101701
Número Interno 14078
C & G CONSULTORÍA Y GERENCIA DE
PROYECTOS LTDA., contra LA DIAN
FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 28 de mayo de 2003, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales la DIAN le impuso sanción por irregularidades en la contabilidad entre enero y noviembre de 1996.

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 1999 C&G CONSULTORÍA Y GERENCIA DE PROYECTOS LTDA., presentó declaración de renta y complementarios de 1996.

El 16 de julio de 1999, la Administración ordenó practicar a la sociedad visita de verificación por el impuesto de renta de 1996, así como el levantamiento del acta de libros de contabilidad.

El 9 de agosto de 1999 la DIAN levantó el acta de libros de contabilidad, en la que se dejó constancia de que por el año 1996 sólo se registraron en el libro diario las operaciones de diciembre, pues no se hizo ningún registro de los once meses anteriores.

Previo pliego de cargos, la Administración profirió la Resolución 300642000000059 de 24 de febrero de 2000, en la que impuso sanción por irregularidades en la contabilidad del año 1996, porque existía un atraso en el libro diario de más de cuatro meses.

La DIAN confirmó en reconsideración la sanción mediante Resolución 000028 de 25 de septiembre de 2000.

LA DEMANDA

C & G Consultoría y Gerencia de Proyectos Ltda., solicitó la nulidad de los actos administrativos que impusieron la sanción por irregularidades en la contabilidad, y a título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no debe pagar la sanción impuesta en los actos acusados. También pidió que se condene en costas a la parte demandada y se dé aplicación a los artículos 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

La actora invocó como normas vulneradas los artículos 124 del Decreto 2649 de 1993 y 773 del Estatuto Tributario, cuyo concepto de violación desarrolló así:

Según el Consejo de Estado la sanción por irregularidades en la contabilidad procede por no llevar contabilidad, no por usar o no determinados libros, pues es a los comerciantes a quienes corresponde determinar el número e importancia de los libros contables.

El atraso del libro diario se debió a un error de la persona que estaba encargada del registro; sin embargo, desde el punto de vista contable, la información, incluido el libro diario, se encontraba al día, de forma clara, completa y fidedigna dentro del software de la compañía, como se acredita con los comprobantes y soportes financieros, así como con los libros de balances, mayor, actas, socios, inventarios y auxiliares.

La sociedad siempre utilizó los libros de contabilidad que tienen que ver con su objeto social, como son el libro mayor y de balances, que permiten verificar la situación económica de la empresa.

Existen otros medios por los cuales la sociedad puede demostrar su contabilidad, tales como el software, medios magnéticos, estados financieros, de tal forma que la Administración no puede imponer una sanción por no haber registrado los hechos contables en el libro diario, cuando existen otras pruebas que contienen dicha información, y los movimientos contables se encuentran registrados en su totalidad en los libros de inventario, mayor y balances y actas.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada propuso la excepción de inepta demanda porque no se acusaron todos los actos administrativos proferidos en el trámite administrativo; no se indicaron las normas violadas y el concepto de violación, y el poder fue insuficiente, pues sólo se otorgó para demandar la resolución que impuso la sanción, mas no la que la confirmó.

Además, la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que siguen:

En el acta de libros de contabilidad que levantó la Administración, se dejó constancia de que en el libro diario únicamente estaba registrado el mes de diciembre de 1996 y no se imprimieron los meses de enero a noviembre del mismo año.

No hay disposición que determine los libros de contabilidad que deben llevar los comerciantes; sin embargo, de los artículos 48 y 52 del Código de Comercio se desprende que el diario es uno de los libros que por costumbre mercantil llevan los comerciantes.

Al momento de la visita de la DIAN se demostró que la actora no lleva la contabilidad en debida forma, pues en el libro diario no registró las operaciones de

enero a noviembre de 1996, de donde se infiere el incumplimiento de la obligación de registrar en orden cronológico las operaciones comerciales.

En consecuencia, la sociedad incurrió en el hecho sancionable del artículo 654 [f] del Estatuto Tributario, pues el libro diario presentó un atraso superior a cuatro meses.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó la excepción de inepta demanda porque el poder otorgado por la actora fue suficiente, pues, la nulidad del acto que impuso la sanción implica la de la resolución que agotó la vía gubernativa.

Además, el a quo negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El artículo 654 [f] del Estatuto Tributario consagra la sanción por irregularidades en libros de contabilidad, en la cual incurrió la actora.

Aunque la ley no fija taxativamente los libros de comercio que deben llevar los comerciantes, la obligatoriedad de llevar el libro diario surge de los artículos 53 del Código de Comercio y 125-1 del Decreto 2649 de 1993, conforme a los cuales se deben asentar en orden cronológico las operaciones mercantiles. Así lo entendió el Consejo de Estado en sentencias de 6 de mayo de 1994 expediente 5351 y de 13 de septiembre de 1996, exp. 7849.

La DIAN verificó que existió un atraso en el libro diario, hecho que fue reconocido por la demandante, razón por la cual no se acepta la excusa de que el retraso se debió a un problema de impresión, pues, debió allegar oportunamente los registros ausentes en el libro.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló en los siguientes términos:

La obligación de llevar contabilidad es distinta a la del diligenciamiento de los libros de comercio. La sociedad cumplió con el deber de llevar la contabilidad regular de sus negocios.

Igualmente, llevó en debida forma la contabilidad, pues registró correcta y oportunamente los libros mayor, balances e inventarios y actas, junto con los soportes y auxiliares que guardan correspondencia con los asientos contables.

El concepto de libros no sólo comprende el papel, sino también las cintas magnetofónicas, videos, microfichas y diskettes, así como cualquier otro documento que demuestre la contabilidad. La sociedad sí tenía la contabilidad de los meses de enero a noviembre de 1996, lo anterior teniendo en cuenta que los documentos soporte, papeles del comerciante y demás registros se encontraban en perfecto orden cronológico.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada alegó de conclusión así:

La sanción por irregularidades en la contabilidad procede porque la actora presentó un atraso en el registro de sus operaciones de más de cuatro meses, sin que con posterioridad hubiese subsanado tal omisión.

La existencia de otros medios técnico contables no exime de la obligación de llevar el libro diario al día, pues de acuerdo con el artículo 773 del Estatuto Tributario, la contabilidad de los comerciantes, además de sujetarse a las normas del Código de Comercio, debe llevarse en debida forma para que pueda ser tenida como prueba, conforme a los artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con los artículos 50,52 y 53 del Código de Comercio, el libro diario es indispensable para una mayor comprensión de la contabilidad; luego, el hecho de tener los soportes y haber registrado el libro en la Cámara de Comercio, no exoneraba al demandante de la responsabilidad de tener el libro diario actualizado.

La parte demandante no alegó de conclusión y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación la Sala decide si era procedente la sanción por irregularidades en la contabilidad, impuesta por la DIAN, por existir un atraso superior a cuatro meses en el registro de las operaciones en el libro diario.

El artículo 773 del Estatuto Tributario dispone que para efectos fiscales, la contabilidad debe sujetarse a lo dispuesto en el Código de Comercio y deberá reflejar el movimiento diario de ventas y compras; sin embargo, las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen los comprobantes externos que respalden los valores anotados.

Además, la norma señala que para efectos tributarios la contabilidad debe cumplir con los requisitos que determine el Gobierno mediante reglamentos, de tal forma, que sin tener que llevar libros incompatibles con el objeto del negocio, se pueda tener un control efectivo y reflejar la situación económica de la empresa.

A su vez, el artículo 49 del Código de Comercio establece que cuando se hace 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 aquéllos”*.

Aunque la ley no ha fijado cuáles son los libros obligatorios, el artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, por medio del cual se reglamentó la contabilidad en general y se expidieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, señaló que se deben llevar los libros necesarios para *“ 1) Asentar en orden cronológico todas las operaciones bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes...”*.

El artículo 53 del Código de Comercio señala que *“en los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que los respalden.”*

De las anteriores disposiciones se desprende la exigencia de llevar un libro diario, el cual surge de la necesidad de registrar en orden cronológico las operaciones, de la aplicación de la partida doble y del artículo 33 [1] del Decreto 2821 de 1974, que requiere que la contabilidad debe mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras¹.

Según el artículo 654 [f] del Estatuto Tributario, procede la sanción por libros de contabilidad “cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquel en el cual se solicita su exhibición existan más de cuatro (4) meses de atraso”.

La razón de ser de las sanciones por irregularidades en los libros de contabilidad es la necesidad de que los contribuyentes cumplan los requisitos legales en su diligenciamiento, de tal manera que en cualquier momento se pueda conocer la real situación económica y financiera del comerciante y, en materia tributaria, permita la correcta determinación de los impuestos².

Así pues, aunque en materia tributaria se sancionan los hechos de no llevar libros de contabilidad, no diligenciarlos de manera que permitan la correcta determinación de los tributos, no registrarlos, no exhibirlos cuando las autoridades lo exijan, llevar doble contabilidad y el atraso en los mismos, debe analizarse en cada caso si el hecho sancionado impide finalmente a la Administración ejercer un control efectivo de los tributos, pues sólo en el evento de que así sea, procede la sanción³.

En el asunto en estudio, la DIAN impuso a la actora la sanción por irregularidades en la contabilidad, porque al momento de la visita no tenía registradas en el libro diario las operaciones de los meses de enero a noviembre de 1996. La contribuyente manifestó que el atraso obedeció a un error de la persona encargada de la impresión, pero que toda la información contenida en los libros de contabilidad se encontraba en el software de la compañía.

¹ Sentencias de 13 de septiembre de 1996, exp. 7849, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo y 6 de mayo de 1994, exp. 5351, C.P. doctora Consuelo Sarria Olcos

² Sentencia 30 de agosto de 2007, Exp. 14684, C.P. doctor Héctor J. Romero Díaz

³ Ibídem.

De la visita efectuada por la DIAN se evidencia que el libro diario se encontraba al día en el software de la contribuyente; sin embargo, no estaba impreso por los meses de enero a noviembre de 1996. En efecto, en el acta de libros de contabilidad se deja constancia de que “*el período objeto de devolución (renta 96) en el libro diario únicamente está registrado el mes de diciembre de 1996, no se imprimió el resto de meses del año*” (fl. 46 c.ppal.).

En el acta también se observa que la actora tenía al día los demás libros de contabilidad, junto con sus comprobantes externos (mayor, balances e inventarios), con base en los cuales, además, la Administración, podía verificar la contabilidad de la contribuyente y, determinar correctamente los tributos a su cargo.

En consecuencia, en este caso no hubo atraso en el libro diario superior a cuatro meses, pues, se insiste, el mismo se encontraba al día en el software de la actora. Y, es que la noción de libro de comercio en general, y de contabilidad en particular, tiene un carácter amplio que comprende tanto el concepto tradicional de hojas, como las cintas magnetofónicas, microfichas, disquetes y demás documentos que la tecnología ha puesto al servicio de los procesos económicos⁴. Así, es el concepto amplio de libro que debe tenerse en cuenta cuando quiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, anular los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho se declarará que no hay lugar a la sanción impuesta en los actos que se anulan.

No hay lugar a condenar en costas a la parte demandada, pues de conformidad con el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, no es suficiente que la parte haya sido vencida sino que deberá el juzgador, con criterio razonable, calificar la conducta que haya tenido la parte durante el proceso. Sobre el particular, tiene establecido esta Corporación que habrá lugar a condena en costas en contra de la parte vencida “[...] sólo en la medida en que su actuación no

⁴ Sentencia 19 de marzo de 1999, Exp. 9141, C.P. doctor Daniel Manrique Guzmán.

se acomode a un adecuado ejercicio de su derecho a acceder a la administración de justicia sino que implique un abuso del mismo, [...]”⁵

Tampoco procede la devolución de intereses ni de la actualización, previstos en los artículos 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo, pues el restablecimiento del derecho no consistió en la devolución de suma alguna a favor del demandante.

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

REVÓCASE la sentencia de 28 de mayo de 2003 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de C&G CONSULTORÍA Y GERENCIA DE PROYECTOS LTDA., contra LA DIAN. En su lugar dispone:

DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones 30064200000059 de 24 de febrero y 00028 de 25 de septiembre de 2000, mediante las cuales la DIAN impuso a la actora sanción por irregularidades en la contabilidad por el año 1996.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que no hay lugar a la sanción impuesta en los actos que se anulan.

No se condena en costas a la demandada.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

⁵ Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia de 28 de febrero de 1997, expediente 10775.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ