



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D.C., diez (10) de mayo de dos mil siete (2007)

Radicado número: 25000232700020030028601
Actor: GLAXO SMITHKLINE COLOMBIA S.A.
Referencia: 15552
SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD
APELACIÓN SENTENCIA
FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de marzo 10 de 2005 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante la cual se denegaron las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 20 de junio de 2000, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá notificó personalmente a la sociedad SMITHKLINE BEECHAM COLOMBIA S.A. (HOY GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.) el Auto de Inspección Contable N° 310632000000066, de la misma fecha, indicando que para la exhibición de los libros de contabilidad disponía, de conformidad con el artículo 2° del decreto 1354 de 1987, de hasta de cinco (5) días hábiles, contados a partir de la fecha de notificación personal, o de ocho (8) días hábiles si la notificación fue por correo.



Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

2

El día 28 de junio de 2000 el funcionario comisionado se hizo presente en las oficinas de la sociedad SMITHKLINE BEECHAM COLOMBIA S.A. (HOY GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.) y dejó evidencia de que *"el Libro de Inventarios y Balances con registro de la Cámara de Comercio No. 0719575, presenta un atraso superior al establecido en el literal f) del artículo 654 del Estatuto Tributario, terminando operaciones el día 31 de diciembre de 1998"*.

La Administración notificó el 28 de agosto de 2001 el Pliego de Cargos N° 310632001000084 de la misma fecha, en el cual propuso la sanción por irregularidades en la contabilidad.

Posteriormente, la División de Liquidación profirió la Resolución Sanción N° 3106420020000 de febrero 26 de 2002 en la que impone la sanción por irregularidades en la contabilidad; inconforme con esta decisión, la sociedad interpuso Recurso de Reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución N° 310662002000022 de octubre 24 de 2002, confirmándola.

DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la sociedad GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., solicitó la nulidad de las precitadas resoluciones y como restablecimiento del derecho, que se levante la sanción impuesta.

Señaló que la Administración violó el debido proceso al no respetar el término establecido en el artículo 2° del Decreto 1354 de 1987, pues levantó el acta de libros de contabilidad el día 28 de junio de 2000, fecha en que se vencían los 5 días hábiles previstos en la norma, ya



Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

3

que el auto de inspección contable fue notificado personalmente el 20 de junio del mismo año.

Finalmente, señaló su inconformidad con la sanción propuesta al considerar que no se puede sancionar el atraso en el libro de Inventarios y Balances porque en los libros Diario y Mayor y Balance se refleja la historia clara, completa y fidedigna de la situación patrimonial de la sociedad y porque no existe obligación legal para llevar este Libro.

OPOSICIÓN

La Entidad demandada, se opuso a las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

Indicó que la DIAN respetó el debido proceso, ya que la norma utiliza la expresión "a partir", lo que indica que el término se debe contar desde el mismo día de la solicitud, es decir, que la fecha en que se realizó la notificación personal, para el presente caso, forma parte de los cinco días con que cuenta el requerido para exhibir los libros de contabilidad.

Ahora bien, en cuanto al argumento de que no está obligada a llevar el libro de Inventarios y balances, se opuso indicando que, el Consejo de Estado ha sostenido que *"a pesar de no existir norma legal que determine expresamente los libros obligatorios, ellos surgen de los mismos requerimientos de las leyes comercial y tributaria. En efecto, el artículo 52 del C. de Co. que obliga al comerciante al indicar sus actividades y por lo menos una vez al año a elaborar un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio, se puede establecer la necesidad de llevar libro de balances y el de inventarios."*



Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

4

Por último, recalcó que la sanción que le fue impuesta a la sociedad actora obedeció al atraso por más de cuatro meses en los libros de contabilidad, dentro de los que se encuentra el Libro de Inventarios y Balances.

SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia de marzo 10 de 2005 el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B denegó las pretensiones de la demanda al considerar que la sociedad no podía solicitar la nulidad de lo actuado, cuando fue ella misma quien aceptó la reducción del plazo al exhibir sus libros de contabilidad antes de que vencieran los cinco días establecidos en la norma.

Sobre la obligatoriedad de llevar el libro de Inventarios y balances señaló que no hay discusión alguna ya que, la sociedad fue quien lo registró en la Cámara de Comercio y era su deber como comerciante llevarlo en debida forma.

Indicó que la sanción era procedente pues, revisada el acta se observa que el libro de Inventarios y Balances tenía un retraso en sus asientos superior a cuatro meses – iniciaba el 31 de diciembre de 1995 y terminaba en el mes de diciembre de 1998-.

El Magistrado Fabio O. Castiblanco Calixto aclaró su voto indicando que, en el presente caso la discusión se debió centrar en el hecho de que en el libro de balances no se hubiesen hecho los registros correspondientes y no en la aplicación del artículo 2° del decreto 1354 de 1987, pues la sanción impuesta obedeció al atraso por más de cuatro meses en los libros de contabilidad y no en la no exhibición de los mismos.



mi

Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

5

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante, inconforme con la decisión proferida por el Tribunal interpuso recurso de apelación señalando que, la aceptación de la inspección tributaria por fuera del término de ninguna manera subsana la violación al derecho de defensa, como lo indicó el Consejo de Estado en sentencia de marzo 3 de 2000 Exp. 9770, al señalar que *"no es de recibo considerar que al no existir objeción del contribuyente a la pretermisión del término por parte de la Administración, se entiende saneado el vicio por violación al debido proceso."*

Además, insistió en que desde la vía gubernativa fue alegada esta irregularidad, en la respuesta al pliego de cargos y en el recurso de reconsideración interpuesto. Por lo cual solicitó revocar la providencia apelada y acoger las súplicas de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora insistió en que el acta de Libros de Contabilidad que levantó el funcionario de impuestos el día 28 de junio de 2000, debió ser declarada nula por violación al principio del debido proceso y derecho de defensa, pues la Administración recortó el término previsto en la norma.

A su turno, la entidad demandada señaló que el término establecido en el artículo 2° del Decreto 1354 de 1987 es un plazo facultativo para los contribuyentes, por lo que es perfectamente válido que se presenten los libros de contabilidad y que la sanción fue impuesta por el atraso en el libro de Inventario y Balances, hecho que se encuentra demostrado en el expediente. En consecuencia solicitó confirmar la sentencia de



132

Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

6

El Ministerio Público guardó silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que le impusieron a la actora la sanción por irregularidades en la contabilidad y determinar si la Administración realizó la inspección antes del plazo legalmente establecido.

La Constitución Política en su artículo 15, permite a las Autoridades Tributarias solicitar la exhibición de libros de contabilidad para fines de control, en los términos que la ley señala. Todo trámite que pueda culminar con la imposición de sanciones, debe estar gobernado por las reglas propias del debido proceso, donde los contribuyentes cuenten con la oportunidad de defensa y tengan a su alcance las opciones *“de probar, controvertir pruebas en su contra y ejercer los recursos pertinentes para atacar las determinaciones que lo afectan.”*¹

Partiendo de este marco Constitucional, procede la Sala a examinar si se cumplieron por la Administración los términos de la ley.

El artículo 782 del Estatuto Tributario faculta a la Administración para ordenar la práctica de inspección contable a los contribuyentes. El artículo 2º del Decreto Reglamentario 1354 de 1987 establece un término para presentar los Libros de Contabilidad, una vez conocida la solicitud respectiva así:

“Cuando la Administración Tributaria ordene la exhibición de los libros de contabilidad a quienes estén obligados a llevarlos, éstos podrán disponer de hasta cinco (5) días hábiles para exhibirlos, contados a partir

153

**INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA**

Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

7

de la fecha en la cual se solicite por escrito la presentación de los mismos.

Cuando 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.

*Cuando 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."
(subrayado fuera de texto)*

En primer lugar debe quedar claro que el término para exhibir los libros comienza el día siguiente al de la notificación del auto que lo ordena. La Sala ha sido reiterativa en señalar que todos los plazos comienzan al día siguiente de la notificación pues "el día en que se entiende notificado un acto administrativo no puede a su vez hacer parte del término del que goza el administrado para impugnarlo, o en este caso, para cumplir las exigencias que se derivan del mismo, por la sencilla razón de que sólo con la notificación se conoce el contenido del acto"²

De la lectura del inciso primero de la norma transcrita se desprende que los contribuyentes a quienes se les solicite la exhibición de libros de contabilidad por escrito, están obligados a presentarlos a la Administración tributaria cuando ésta lo exija, o bien, pueden tomarse hasta cinco días, para que una presentarlos al inspector que ha sido comisionado.

Este término constituye una garantía para el contribuyente, habida cuenta que se trata de una excepción a su derecho a la intimidad protegido constitucionalmente.

La expresión "*hasta*" contenida en la norma permite al obligado a llevar contabilidad, exhibir sus libros hasta el quinto día siguiente a la solicitud o antes si así lo decide, razón por la cual, si el contribuyente no utiliza la totalidad del plazo que le otorga la norma y exhibe su contabilidad antes de que se cumpla dicho término, la actuación de la Administración es válida.

Situación diferente resulta cuando, la solicitud de exhibición de los libros se realiza por correo, pues el inciso segundo del Decreto Reglamentario 1354 de 1987 establece un plazo de "*de ocho (8) días hábiles*" término del que disponen los obligados para presentar los libros de contabilidad. La Sala³ se ha pronunciado al respecto indicando que vencido este término, el cual es fijo, la Administración queda facultada para solicitar la exhibición de los libros de contabilidad y no puede por ello exigirlos antes de su vencimiento, ya que de hacerlo se vulneraría el debido proceso del contribuyente.

El presente caso se encuentra dentro de los presupuestos previstos en el inciso primero de la norma ya citada, que establece un término de "*hasta cinco (5) días hábiles*". Toda vez que la solicitud se notificó personalmente el día 20 de junio, el plazo para la exhibición de "*hasta 5 días hábiles*", comenzó el 21 de junio de 2000 y el contribuyente podía presentarlos hasta el 28 de junio de 2000⁴.

³ Entre otras. sentencia de junio 1° de 2001. Exp. 11828. Actor: Tejidos San remo Ltda... M.P.



Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

9

Por lo anterior cuando la Administración realizó la inspección y levantó el acta de la visita el día 28 de junio de 2000, no vulneró ningún derecho del contribuyente pues se encontraba dentro del término previsto por la norma para que los libros fueran exhibidos y la contribuyente cumplió su carga.

Toda vez que en el acta correspondiente consta que al examinar la contabilidad de la sociedad se encontró un atraso superior a cuatro (4) meses, contados desde la fecha de las últimas operaciones registradas en el libro de inventarios y balances (31 de diciembre de 1998) y el último día del mes anterior a aquél en el que solicitó su exhibición (31 de mayo de 2000), se incurrió en una irregularidad sancionable, de acuerdo con el literal f) del artículo 654 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, en relación con el argumento de la demandante de que no está obligada a llevar el libro de inventarios y balances, la Sala reitera⁵ que:

“...Como lo tiene precisado la doctrina y la jurisprudencia del artículo 52 del Código de Comercio, que obliga al comerciante al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año al elaborar un inventario y un balance general que permita de manera clara y completa la situación de su patrimonio, surge la obligación legal de llevar el libro de “Inventario y Balances”; del artículo 53 del Código de Comercio, que exige el asentamiento cronológico de las operaciones y de la exigencia de aplicación de la partida doble, surge la necesidad de llevar los libros “Diario” y “Mayor”. Así mismo de los artículos 28 numeral 7º, 180 y 195 ibidem se colige la existencia de la obligación de los libros de Accionistas, las actas de Asambleas y Junta de Socios, así como los de Juntas Directivas de las Sociedades Mercantiles”.



Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

10

Por lo tanto, es evidente la obligatoriedad de llevar un libro de contabilidad donde aparezca el inventario del ente económico al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año, esto es al terminar el ejercicio fiscal y comercial.

Ese libro, como lo ha señalado la Sala anteriormente⁶, es lo que la costumbre mercantil, la doctrina y la jurisprudencia han dado en denominar "*Libro de Inventarios y Balances*" denominación que vino a ser acogida en la Ley 223 de 1995 cuando en su artículo 265 previó su no exigibilidad para las entidades financieras.

Sobre el contenido del citado libro, la Corporación⁷, se ha pronunciado en los siguientes términos:

".....En caso de llevarse el Libro de Inventarios y Balances u otro similar que contenga los requerimientos legales y reglamentarios, el mismo deberá contener como mínimo lo siguiente:

- a) Al iniciar sus actividades el comerciante (persona natural o jurídica) deberá registrar el total de su activos, pasivos y en general la situación patrimonial, detallando los inventarios que se hayan aportado por los asociados;*
- b) Al menos una vez al año, debe elaborar igualmente un balance general que permita conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio, especificando los inventarios poseídos a la fecha del balance en el caso de contribuyentes que se dediquen a actividades industriales y/o de comercialización.*
- c) Pero también, las disposiciones tributarias (Decreto 187 de 1975 artículo 51) exigen que se lleve un libro de contabilidad donde se pueda determinar el costo de los activos movibles, para que la Administración Tributaria pueda realizar un control efectivo de las utilidades generadas en la enajenación de activos movibles, cuyo costo se determina de acuerdo con*

⁶ Sentencia de diciembre 3 de 2003, Exp. 13597, Actor: Sagrasas Ltda., M.P. Juan Ángel



Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

11

los sistemas consagrados en el mencionado artículo 62 del Estatuto Tributario.

Del texto de las normas mercantiles, tributarias y contables antes transcritas, la Sala advierte, en cuanto a la obligatoriedad de llevar el libro de inventarios y Balances que refleje la situación patrimonial a una fecha determinada (balance general), así como el detalle de los inventarios existentes a la misma fecha, que existe la obligación de reflejar dicha información patrimonial en tal libro o en otro que contenga por lo menos los mismos datos que exigen los artículos 52 del Código de Comercio, 733 del Estatuto Tributario y 31 del Decreto 187 de 1975.

Esos datos o informaciones contables, se refieren a los saldos detallados de todas las partidas que conforman el Estado Básico de propósito general denominado "Balance General" (Decreto 2649/93 artículos 21 y 22) con énfasis en el detalle de las diversas clases de activos movibles, el cual no excluye la elaboración del Estado de Propósito Especial denominado "Estado de Inventario" cuando las circunstancias lo exijan, como por ejemplo en el caso de la necesidad de presentarlo en los acuerdos de reestructuración empresarial".

De otra parte, el artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, consagra en lo pertinente, lo siguiente:

"Libros. Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes.

...4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:

...d) Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos.."

Así mismo el artículo 129 ibidem, refiriéndose al registro de los inventarios, señala:

"Al terminar cada ejercicio, debe efectuarse el inventario de mercancías para la venta el cual contendrá una relación detallada de las existencias con indicación de su costo unitario y total.



158

Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

12

artículos, siempre y cuando aparezcan discriminados en registros auxiliares.

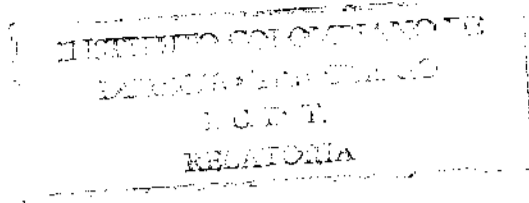
Dicho inventario debe ser certificado por contador público para que preste mérito probatorio, a menos que se lleve un libro registrado para tal efecto. (Subraya la Sala).

De lo anterior se infiere que todo comerciante o ente económico, está obligado a llevar un registro pormenorizado de los inventarios existentes a la fecha de corte de los estados financieros y plasmar sus resultados en los libros auxiliares y/o principales que hayan sido registrados ante las autoridades competentes según las normas del Estatuto Mercantil.

En este caso la demandante se dedica a la fabricación, importación, exportación, distribución y venta de productos farmacéuticos, bienes que constituyen los inventarios de su actividad-, por lo que el citado Libro de contabilidad donde se detallan las diferentes clases de inventarios afines con esta actividad, es de obligatoria utilización y diligenciamiento, al no ser posible tal como se lleva la contabilidad en el país, que periódicamente se detallen en otro libro diferente al de Inventarios y Balances los saldos a nivel de cuenta, subcuenta y registros auxiliares.⁸

En consecuencia se confirmará la sentencia de marzo 10 de 2005, objeto del recurso, por las razones aquí expuestas.

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.



Radicado número: 25000232700020030028601
Referencia: 15552
Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

13

FALLA

1. **CONFÍRMASE** la Sentencia de marzo 10 de 2005 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. **RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada Flori Elena Fierro Manzano como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder que le fue conferido y que obra a fl. 200 del expediente.

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

La anterior providencia se estudio y aprobó en la sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

Ausente

Ligia López Díaz
LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Maria Inés Ortiz Barbosa
MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
SECRETARÍA

Héctor J. Romero Díaz
HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Raúl Giraldo Londoño
RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO