

Sanciones por libros de contabilidad

[@ gerencie.com/sanciones-por-libros-de-contabilidad.html](http://gerencie.com/sanciones-por-libros-de-contabilidad.html)

Los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad pueden ser sancionados si no llevan correctamente los libros de contabilidad a que están obligados.

Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.



La sanción por libros de contabilidad se impone a los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad, por lo tanto es importante conocer quienes, desde el punto de vista fiscal, están obligados a llevar contabilidad.

En el siguiente artículo se aborda este tema desde el punto de vista de la ley comercial y de la ley fiscal:

Obligados a llevar contabilidad

Estando obligado a llevar contabilidad se está obligado a llevarla en debida forma, y en caso de no hacerlo se imponen la respectiva sanción por parte de la Dian.



Sanción por irregularidades en la contabilidad.

La sanción por irregularidades en la contabilidad está contenida en el artículo 655 del estatuto tributario, y consiste en una multa del 0.5% del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al que se impone la sanción.

En todo caso la sanción no puede exceder de 20.000 UVT.

Descargue aquí un formato en Excel que liquidará la sanción por irregularidades en la contabilidad.

La anterior sanción se hace sin perjuicio del desconocimiento de costos, deducciones e impuestos descontables como más adelante se precisa.

La sanción por irregularidades en la contabilidad se impone precisamente cuando se detectan irregularidades en ella, o no se lleva.

Hechos irregulares en la contabilidad.

El artículo 654 del estatuto tributario señala claramente cuáles son esos hechos irregulares en la contabilidad desde el punto de la norma tributaria:

1. No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.
2. No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.
3. No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.
4. Llevar doble contabilidad.
5. 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.
6. 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.

Cualquier de esos hechos dan lugar a que se aplique la sanción por libros de contabilidad.

Reducción de la sanción por irregularidades en la contabilidad.

En el pasado el artículo 656 del estatuto tributario contemplaba la posibilidad de disminuir la sanción por libros de contabilidad, pero dicha posibilidad fue eliminada por la ley 1819 de 2016.

Siendo así, el contribuyente no tiene otra opción que pagar la totalidad de la sanción que la Dian le liquide en los términos del artículo 655 del estatuto tributario, con la posibilidad de que se le aplique la gradualidad de las sanciones tributarias en los términos del artículo 640 del estatuto tributario.

Gradualidad de las sanciones tributarias – Artículo 640 del E.T

La reducción de la sanción con esta figura puede ser hasta del 50% de su monto original.



Recursos contra la sanción por irregularidades en la contabilidad.

La sanción por irregularidades en la contabilidad por lo general se impone mediante resolución independiente, y al respecto señala el inciso 2 del artículo 655 del estatuto tributario:

«Cuando 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.»

Primero la Dian debe hacer un traslado de cargos y luego sí impone la sanción por irregularidades en la contabilidad, y contra esa sanción el contribuyente puede interponer un recurso de reconsideración.

Recurso de reconsideración en procesos tributarios

El contribuyente cuenta con 2 meses para interponer dicho recurso una vez le es notificada la sanción.



Desconocimiento de costos y deducciones por irregularidades en la contabilidad.

Además de la sanción económica, si el contribuyente no lleva contabilidad estando obligado, o esta pierde valor probatorio por tener irregularidades, la norma contempla que la Dian puede **rechazar costos, deducciones e impuestos descontables**, que viene a ser quizás la sanción mas onerosa, pues hará que el contribuyente deba tributar sobre ingresos brutos.

Respecto al desconocimiento de costos y deducciones señala el artículo 655 del estatuto tributario:

«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, ...»

Por su parte el artículo 781 del estatuto tributario señala:

«El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla.»

Si no se presentan los libros de contabilidad o la contabilidad adolece de irregularidades, la Dian rechazará los costos y deducciones siempre que el contribuyente no pueda demostrarlos con medios de prueba diferentes a la contabilidad.

Es decir que el desconocimiento de costos, gastos e impuestos descontables por irregularidades en la contabilidad no es automático ni definitivo, pues el contribuyente tiene la posibilidad de demostrarlo por otros medios como lo señala la sección cuarta en la sentencia 19793 del 2 de marzo de 2016 con ponencia del magistrado Hugo Fernando Bastidas:

«Sin embargo, también ha precisado que los costos, deducciones o pasivos pueden demostrarse por medio de elementos probatorios diferentes a la contabilidad, o mediante ésta, solo en el evento de justificarse la no presentación, con la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.»

Y más adelante señala:

«La Sala considera que, dado que la demandante no justificó, con causales de exoneración de responsabilidad, el incumplimiento de la obligación de presentar la contabilidad, ese hecho se valora como un indicio en su contra y, por ende, de la presunción de veracidad de la declaración de renta. No obstante, este indicio no priva al contribuyente de la posibilidad de demostrar ante los jueces que el costo existe y que es procedente. Eso sí, el juez debe tener en cuenta que al tenor del artículo 781 del E.T. la prueba contable que no se aportó en la actuación administrativa no puede ser invocada por el demandante en su propio favor, sin que esto le impida valorarla en sana crítica junto con las pruebas que se practiquen en sede judicial, que fue lo que hizo el a quo en el caso concreto. Bien pudo la entidad demandada controvertir las pruebas, especialmente, el dictamen pericial.»

El contribuyente tendrá que probar la realidad de los costos, deducciones e impuestos descontables, lo que generalmente se hace con factura, pero se debe tener presente que estos medios de pruebas supletorios por lo general no son aceptados en la vía gubernativa sino en la vía judicial.

Otros aspectos relacionados con la sanción por irregularidades en la contabilidad.

Se presentan situaciones particulares con las irregularidades en la contabilidad que es oportuno aclarar porque se pueden presentar con frecuencia especialmente en aquellos contribuyentes que no están del todo formalizados.

Fuerza mayor o caso fortuito como eximente de responsabilidad.

El artículo 781 considera la fuerza mayor o caso fortuito como eximente de responsabilidad para efectos del desconocimiento de costos y gastos por irregularidades en la contabilidad, y la jurisprudencia la ha considerado también como eximente de la sanción por libros de contabilidad propiamente dicha, pero se trata de una circunstancia de difícil comprobación y aceptación.

La sección cuarta del Consejo de estado en sentencia 19245 del 23 de enero de 2014 con ponencia de la magistrada Carmen Teresa Ortiz, señaló:

«Se advierte, en primer lugar, que quien alega la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito como circunstancia eximente de responsabilidad, debe demostrar que en el hecho que la originó se presentan simultáneamente tres elementos a saber: la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad; esto es, que se trate de un hecho intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca.

Bajo los supuestos indicados, desde ya la Sala advierte que la pérdida de los libros de contabilidad no puede ser considerada como un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, pues se trata de una circunstancia previsible que el contribuyente pudo superar.»

Precisamente perder los libros o los soportes de contabilidad es un hecho que los contribuyente suelen alegar con regularidad, y es claro que sólo en casos muy excepcionales se acepta como eximente de responsabilidad.

Igual criterio aplica cuando se alega la pérdida de los libros por robo o hurto, pues el Consejo de estado históricamente ha negado que se pueda configurar la fuerza mayor o caso fortuito.

Sanción por registro extemporáneo de los libros de contabilidad.

¿El registro extemporáneo de los libros de contabilidad es un hecho que puede ser objeto de sanción por parte de la Dian?

Según el numeral 2 del artículo 9 del código de comercio colombiano, es obligación de todo comerciante registrar los libros a que haya lugar, registro que se debe llevar en la cámara de comercio o en la Dian, por lo que se entiende que si no se registran oportunamente habría de asumirse alguna consecuencia, pero no necesariamente es así desde el punto de vista fiscal del que nos ocupamos en esta nota.

La sanción por irregularidades en la contabilidad está contemplada por el artículo 654 del estatuto tributario, y respecto al registro de los libros de contabilidad, el literal b considera como hecho irregular el «No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.», por lo que la norma se limita a sancionar el no registro de los libros (cuando hay obligación de hacerlo), mas no el registro extemporáneo.

Resulta pertinente transcribir el siguiente extracto de la sentencia de la sección cuarta del consejo de estado con radicación 12935 del 26 de septiembre de 2002 con ponencia de la magistrada María Inés Ortiz Barbosa, que se ocupa de este tema:

«Es cierto que es obligación de los comerciantes inscribir en el registro mercantil los libros de contabilidad, y que para que puedan servir de prueba deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, pero también lo es, que efectuar la inscripción de manera extemporánea, si bien es un incumplimiento a las disposiciones del Código de Comercio, se trata de una irregularidad no prevista dentro de las conductas sancionables relacionadas en el artículo 654 del Estatuto Tributario y no equivale a la conducta descrita en el literal b) así: "No tener registrados los libros principales de contabilidad».

Así las cosas, lo importante es que al momento en que la Dian verifique la contabilidad del contribuyente este tenga registrados los libros si estuviera obligado a ello, y no importa que el registro haya sido extemporáneo, pues es un aspecto que no considera el artículo 654 del estatuto tributario.

Sanción cuando no se lleva el libro de inventarios.

Es obligatorio llevar el libro de inventarios pero en algunos casos no llevarlo no da lugar a la sanción por irregularidades en la contabilidad.

La sección cuarta del Consejo de estado en sentencia 20632 del 13 de septiembre de 2017 señaló que no se genera la sanción por libros de contabilidad cuando la realidad económica se puede probar con los demás libros de contabilidad del investigado, de modo que se satisfaga el propósito de la contabilidad:

«Es evidente que al momento en que se realizó la visita, la actora no presentó el libro de inventarios y balances, sin embargo, para la Sala, no procede la imposición de la sanción, toda vez que esta se sustentó en que el contribuyente no exhibió los libros que reflejen los inventarios del año 1998 y como quedó expuesto en la respuesta al pliego de cargos, el contribuyente demostró que en la visita puso a disposición de la DIAN el libro de MAYOR Y BALANCES en donde aparecen los inventarios del año 1998, en monto de \$1.172.129.000, que coincide con el valor declarado en el año gravable 1998.

(...)

2.15 En el caso bajo análisis, quedó evidenciado, desde la respuesta al pliego de cargos, que en el libro de MAYOR Y BALANCES aparecen los inventarios del año 1998, por \$1.172.129.000, que coincide con el valor declarado en el año gravable 1998, sin que la DIAN efectuara una verificación adicional sobre tal aspecto.

2.16 Estas circunstancias debieron ser valoradas por la DIAN al momento de analizar la respuesta al pliego de cargos y concluir que se había desvirtuado el aparente hecho sancionable, de manera que no procedía imponer la sanción por irregularidades en la contabilidad.»

Si falta el libro de inventarios pero la información que debe proveer dicho libro está en otros libros, no hay lugar a la sanción. Si ese no es el caso la sanción procede.

Sanción por libros de actas o de socios.

Nuestra legislación habla de libros de contabilidad y libros de comercio, sin precisar cuáles son cada uno de ellos, lo que ha dificultado aplicar normas como las que se refieren a la sanción por irregularidades en la contabilidad.

Los artículos 653 y 654 del estatuto tratan sobre la sanción por irregularidades en la contabilidad, y la norma de forma expresa se refiere a los libros de contabilidad sin hacer referencia a los libros de comercio.

Esto lleva a interpretar que la sanción allí prevista aplica exclusivamente respecto a los libros de contabilidad y no respecto a los libros de comercio.

Los libros de comercio son un conjunto de libros que contienen a los libros de contabilidad, o dicho de otra forma, los libros de contabilidad son un subconjunto de los libros de comercio, de manera que hay ciertos libros de comercio que no se consideran libros de contabilidad.

Es el caso de los libros de actas de asamblea o junta de socios, y los libros de socios o accionistas, libros que son considerados por la doctrina y por la jurisprudencia [Sección cuarta, consejo de estado, sentencia de abril 30 de 1999, expediente 9333] como libros de

comercio y no libros de contabilidad.

Señala la sentencia referida:

«Así las cosas, se observa que el denominado “libro de actas” que deben llevar los entes económicos de acuerdo con las normas citadas, constituye una especie del género “libros de comercio”, como lo son también los libros de registro de acciones, sin que pueda entenderse que unos y otros, o los demás libros de comercio, v gr, el de registro de socios previsto en el artículo 361 del C.Co, son libros de contabilidad.»

Luego puntualiza la sala:

«De acuerdo con los razonamientos que se han dejado expuestos, los cuales se reiteran, la actora no incurrió en la irregularidad de la contabilidad prevista en el literal c) del artículo 654 literal c) del Estatuto Tributario, pues, se repite, la misma solo se halla referida a los libros de contabilidad, categoría de la cual no participan los libros de actas.»

Siendo así las cosas, la sanción por libros de contabilidad no se puede imponer por irregularidades en los libros de actas y de socios, por no estar considerados dentro del artículo 654 del estatuto tributario.

Recordemos que las sanciones tributarias no se pueden aplicar por analogía ni hacerse extensivas sobre hechos o supuestos no señalados expresamente por la norma que las considera, y si la norma dice libros de contabilidad y no libros de comercio, los segundos quedan excluidos.

Sanción por el libro diario columnario.

Si de la ausencia del libro diario columnario, o de su inadecuado diligenciamiento, no es posible determinar correctamente las bases gravables de los impuestos administrados por la Dian, el contribuyente se hace acreedor a la sanción por libros de contabilidad.

Así lo ha recordado el consejo de estado en sentencia del 26 de octubre de 2006, expediente 16761:

«La Sala recuerda que los comerciantes deben llevar contabilidad regular de sus negocios, para lo cual deberán utilizarse los libros señalados por el legislador. La ley no ha fijado de manera expresa cuáles son los libros obligatorios, sin embargo, de lo previsto en el artículo 125 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y en los artículos 49 y siguientes del Código de Comercio, para que la contabilidad sea comprensible, útil y las operaciones sean registradas en estricto orden cronológico, bien sea de manera individual o por resúmenes globales no superiores a un mes, se ha entendido que se requiere la utilización de los llamados libro diario y mayor y balances. En el libro diario se registran todos los movimientos débito y crédito de las cuentas, las operaciones resultantes de los hechos económicos ocurridos en un periodo no superior a un mes. Los asientos que se hacen en este libro se basan en la información contenida en los comprobantes de contabilidad. Si como ocurre en el presente caso, el libro diario no permite verificar los factores necesarios para determinar las bases gravables, porque no se registran los comprobantes de diario identificados, se incurre en la irregularidad sancionable prevista en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario. Los libros auxiliares no pueden sustituir en estos fines al libro diario porque, según señala el artículo 126 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, éstos no se registran y para que los libros comerciales puedan servir de prueba deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento ante las autoridades competentes. Los registros auxiliares permiten ampliar la información contenida en los libros obligatorios, pero no reemplazarla.»

Si bien la sentencia hace referencia al decreto 2649 de 1993, ese criterio se sigue aplicando en vigencia de las NIIF/NIC.

Los libros de contabilidad se deben llevar todos y completos, de lo contrario el contribuyente podrá ser objeto de la sanción por libros de contabilidad contemplada en el artículo 655 del estatuto tributario.

Sanción por atraso o retraso en la contabilidad.

El artículo 654 del Estatuto Tributario contempla como hecho irregular en la contabilidad el presentar atraso de más de cuatro meses entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicite la exhibición de los libros de contabilidad, hecho que es sancionable.

De otra parte, se debe tener en cuenta que cuando la Dian solicite los libros de contabilidad al contribuyente, éste tiene un plazo de cinco días hábiles para exhibirlos, contados a partir del día en que recibió la solicitud de exhibición [Decreto 1625 de 2016 , artículo 1.6.1.17.3].

Así las cosas, si al momento de la visita de la Dian al contribuyente, aunque podría exigirle la exhibición de los libros, debe otorgarle un plazo de cinco días hábiles para su exhibición, plazo más que suficiente para que el contribuyente procediera a imprimir sus libros.

Si la Dian no concede el plazo exigido por la ley para que el contribuyente exhibiera los libros no puede imponer sanción alguna toda vez que se viola los derechos al contribuyente al no otorgarle el plazo establecido por la ley.

Contabilidad no debe estar impresa cuando la Dian la solicite.

La Dian no puede sancionar a un contribuyente que no tiene los libros impresos siempre y cuando la contabilidad esté al día en el respectivo software contable.

Al respecto señaló la sección cuarta del Consejo de estado en sentencia 21049 del 14 de marzo de 2019 con ponencia del magistrado Milton Chávez:

«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.»

Lo importante es que la contabilidad esté al día en el software y que esté llevada en debida forma.

Tiempo por el que el contribuyente debe conservar los libros de contabilidad.

El contribuyente está obligado a conservar sus libros de contabilidad por un término de 10 años según lo exige el código de comercio en su artículo 60.

La sección cuarta del Consejo de estado en sentencia 20823 del 18 de febrero de 2016 dijo:

«En efecto, conforme con lo dispuesto en el artículo 55 del Código de Comercio , aplicable por la remisión expresa que hace el 773 del Estatuto Tributario , el comerciante debe conservar archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, con el fin de facilitar la verificación de su exactitud, lo cual es acorde con lo previsto en el artículo 60 del Código de Comercio, según el cual, los libros y documentos contables deben ser guardados durante un término de diez años, contados desde el cierre de aquellos o desde la fecha del último asiento, documento o comprobante.»

Lo anterior implica que la Dian pueda pedir los libros de hace 10 años y sancionar el contribuyente que no los presente, puesto que este es un requisito del código de comercio y no del estatuto tributario, y de otra parte, lo que la norma fiscal sanciona es no presentar los libros de contabilidad al momento en que la Dian lo solicite, y esta debe solicitar la información que le permita determinar la realidad económica del contribuyente en el periodo gravable objeto de fiscalización, y sin duda que no será un periodo de hace 10 años sino a mucho de 5 años en caso de un procedimiento de aforo.

Gerencie.com está permitido opinar, criticar, discutir, controvertir, disentir, etc., pero debe hacerlo con respeto, sin insultar y sin ofender a otros.

.