



Expediente: 11001-03-27-000-2019-00008-00 (24414)
Demandante: Carlos Alberto Espíndola Scarpetta



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., cinco (05) de noviembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2019-00008-00 (24414)
Demandante: Carlos Alberto Espíndola Scarpetta
Demandado: DIAN

Tema: Facturación. Sistema POS. Sistemas técnicos de control.
Comprobante de informe diario.

SENTENCIA UNICA INSTANCIA

La Sala decide, mediante sentencia, el contencioso de única instancia promovido para solicitar la nulidad de la expresión «*imprimir*», contenida en el ordinal 2.º del artículo 14 de la Resolución nro. 000055, del 14 de julio del 2016, proferida por el Director General de la DIAN.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la parte demandante solicitó la nulidad de la expresión «*imprimir*» contenida en el ordinal 2.º del artículo 14 de la Resolución nro. 000055, del 14 de julio del 2016 «*por la cual se adoptan sistemas técnicos de control de facturación, se modifica el numeral 1 del*



artículo 11 de la Resolución 0019 del 2016 y se establecen otras disposiciones», proferida por el Director General de la DIAN, bajo el argumento de que el acto demandado vulneró las normas en las cuales debía fundamentarse.

El texto del artículo demandado es el siguiente:

Resolución No. 000055
14-07-2016
DIAN

Por la cual se adoptan sistemas técnicos de control de facturación, se modifica el numeral 1 del artículo 11 de la Resolución 0019 de 2016 y se establecen otras disposiciones

Artículo 14. Sistemas técnicos de control a las ventas a través de máquinas registradoras POS y factura por computador.

2. Las personas que utilicen para el registro de sus ventas de bienes o prestación de servicios, sistema POS o factura por computador, deberán imprimir al final del día, el "comprobante informe diario", por cada servidor.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 150.12 de la Constitución; 2.º del Decreto 1354 de 1987; 684-2 del Estatuto Tributario (ET) y 28 de la Ley 962 del 2005.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 1 a 8 y 26 a 33):

Expuso que al establecer el deber de imprimir cada día el «*comprobante informe diario*», se excedieron las facultades reglamentarias del artículo 684-2 del ET, para establecer sistemas técnicos de control.

Agregó que la disposición acusada es desproporcionada, dadas las consecuencias sancionadoras que derivan de su incumplimiento (*i.e.* clausura del establecimiento de comercio según los artículos 657 y 684-2 del ET). En ese sentido, manifestó que la ausencia de impresión no equivale a incumplir con los medios técnicos de control, pues lo que censura el tipo infractor citado es la falta de elaboración de los comprobantes, o la elaboración sin el lleno de los requisitos legales, y que, en todo caso, la falta de impresión no implica que el contenido de los comprobantes se corrompa.

Aseveró que, al ser documentos pertenecientes a los libros de contabilidad según los artículos 48, 49 y 51 del Código de Comercio (CCo), el ordinal 2.º del artículo 14 de la Resolución acusada, infringió el artículo 2.º del Decreto 1354 de 1987 al exigir a los contribuyentes imprimir diariamente los comprobantes diarios de operaciones, pues según el Decreto en cuestión, «*cuando la Administración Tributaria ordene la exhibición de los libros de contabilidad a quienes estén obligados a llevarlos, estos podrán disponer hasta cinco (5) días hábiles para exhibirlos*».

Finalmente, sostuvo que exigir la impresión diaria infringe el artículo 28 de la Ley 962 del 2005, conforme al cual los comerciantes pueden conservar los libros y papeles de comercio «*en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta*».

Contestación de la demanda



La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 44 a 53), así:

Manifestó que el legislador le atribuyó facultades a la Administración tributaria para adoptar sistemas técnicos razonables para el control de las actividades productoras de renta, o implantar directamente los mismos, como lo expresa el artículo 684-2 del ET. Advirtió que la DIAN profirió el precepto demandado, que constituye un mecanismo interno contable de control y ayuda al contribuyente para el soporte correspondiente de operaciones diarias. Por lo tanto, aseguró que, además de ser proporcional, la medida censurada no genera una erogación mayor para los contribuyentes, más aún si se tiene en cuenta que la generación (en directa oposición a la impresión) puede significar la adquisición de sistemas informáticos más onerosos.

Por último, recalcó que la sanción por no adoptar sistemas técnicos de control contemplada en el artículo 684-2 del ET, no fue creada por la DIAN sino que es de origen legal, por lo que el reproche jurídico frente a tal disposición debería adelantarse ante la Corte Constitucional y no ante el juez de lo contencioso administrativo.

Audiencia inicial

El ordinal 1.º del artículo 13 del Decreto Legislativo 806, del 04 de junio de 2020, por medio del cual se adoptaron medidas para agilizar las actuaciones judiciales en el marco del Estado de Emergencia Económica causado por el COVID-19, dispuso que los jueces pueden prescindir de la audiencia inicial en los asuntos de puro derecho o en los que no fuera necesario la práctica de pruebas. Habida cuenta de que el caso cumple con esos requisitos, por cuanto se cuestiona la legalidad de la expresión «*imprimir*», prevista en el artículo 14, ordinal 2.º, de la Resolución nro. 000055, del 16 de julio de 2016, y no se solicitaron pruebas, la Sala prescindió de la audiencia inicial prevista en el artículo 180 del CPACA (índice 22)¹.

Alegatos de conclusión

La parte actora insistió en los argumentos de la demanda (índice 27), al igual que la demandada reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda (índice 34).

El Ministerio Público conceptuó que la demandada no incurrió en una extralimitación de las facultades concedidas por el artículo 684-2 del ET. En tal sentido, aseveró que la disposición censurada no es ilegal ni desproporcional al imponer al contribuyente la obligación de imprimir los comprobantes de informe diario, pues es un sistema de control de la actividad productora de renta que soporta las operaciones diarias del contribuyente y facilita la fiscalización al auditor tributario. Indicó que la disposición demandada no vulnera el artículo 2.º del Decreto 1354 de 1987 como quiera que no se refiere a la exhibición de libros de contabilidad. Finalmente, sostuvo que, la sanción de cierre de establecimiento derivada de la no adopción de medios técnicos de control encuentra su fuente directa en la ley (índice 35).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹ Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático SAMAI. Las siguientes menciones a «*índices*» están referidas al mismo repositorio.



1- Decide la Sala la demanda de nulidad contra la expresión «*imprimir*» contenida en el ordinal 2.º del artículo 14 de la Resolución proferida por la DIAN nro. 000055, del 14 de julio del 2016, por la cual se adoptan sistemas técnicos de control de facturación.

1.1- Uno de los cargos de violación censura que el incumplimiento del deber de imprimir el «*comprobante informe diario*», reglamentado en la norma acusada, derive en una conducta infractora conforme al inciso segundo del artículo 684-2 del ET. Así, reprocha que la falta de impresión de los comprobantes diarios de operaciones, sea sancionable con el cierre del establecimiento de comercio, como preceptúa la norma legal en mención. Visto lo anterior, la Sala considera que la actora plantea un juicio sobre una infracción prevista en una norma de orden legal, establecida por el artículo 50 de la Ley 6.ª de 1992, y no sobre un acto administrativo de carácter general, lo cual excede el objeto del medio de control de simple nulidad (artículo 137 del CPACA) y es razón suficiente para que esta judicatura se abstenga de estudiar este cargo de nulidad².

1.2- De otra parte, considera la Sala pertinente anotar que el artículo 96 de la Resolución nro. 42, del 05 de mayo de 2020, derogó en su integridad la Resolución nro. 000055, del 14 de julio de 2016, sin perjuicio de que esta última continúe vigente en tanto se cumplan los términos establecidos para la implementación del sistema de facturación desarrollado el artículo 20 de la Resolución nro. 42 citada. No obstante, de conformidad con el criterio reiterado por la Sala, la derogatoria de las normas acusadas no le resta competencia a esta jurisdicción para examinar su legalidad, en relación con los efectos que produjeron durante el tiempo que estuvo en vigor³. En consecuencia, es procedente adelantar el control de juridicidad que plantea la demanda.

1.3- Así, el debate se centra en determinar si la exigencia de «*imprimir*» el «*comprobante informe diario*» prevista en el ordinal 2.º del artículo 14 de la resolución acusada, para los sujetos que utilicen el sistema POS o de factura por computador, infringe los artículos (i) 684-2 del ET, por un exceso de la potestad reglamentaria conferida por esta norma; (ii) 2.º del Decreto 1354 de 1987, el cual otorga un plazo de hasta cinco días hábiles a los contribuyentes para exhibirle los libros de contabilidad a la Administración tributaria, por contraposición a la norma acusada que obliga a imprimir diariamente el informe en mención; y (iii) 28 de la Ley 962 de 2005, según el cual es posible conservar los libros y papeles de comercio en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción.

2- La función reglamentaria del Ejecutivo es una facultad constitucional sujeta a los límites que imponen la Constitución y la ley, de modo que, al reglamentar, no le es dado a la Administración ampliar, restringir o modificar el contenido legal. De modo que las normas reglamentarias deben estar subordinadas a la ley respectiva y tener como finalidad exclusiva su cabal ejecución. En materia fiscal, la facultad reglamentaria del Ejecutivo de emitir normas adquiere especial importancia, por cuanto a través de los decretos, resoluciones y órdenes se establecen las formas en las que se hace efectivo el recaudo de tributos y la administración de las rentas y caudales públicos. Por este motivo, tanto la jurisprudencia constitucional (sentencia C-171 de 2002, MP: Carlos Gaviria Díaz),

² Sobre este asunto se ha referido ampliamente la jurisprudencia constitucional y de esta corporación, respectivamente: sentencia C-259 de 2015, MP: Gloria Stella Ortiz Delgado y sentencia de la Sección Tercera del 10 de octubre de 2016, (exp. 55813, CP: Jaime Orlando Santofimio Gamboa).

³ Sentencias del 23 de julio de 2009 (exp. 15311, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 23 de enero de 2014 (exp. 18841, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 20 de febrero de 2017 (exp. 20828, CP: Hugo Fernando Bastidas).



como de esta Sección han indicado que la potestad reglamentaria debe centrarse en los elementos taxativos que la ley le permite desarrollar, so pena de incurrir en un desbordamiento de las funciones que le asignó directamente la Constitución⁴.

En definitiva, la potestad reglamentaria del Ejecutivo debe sujetarse a los parámetros y directrices que emanan de la ley y, de paso, a los principios de necesidad y de proporcionalidad, los cuales se materializan en la pertinencia de detallar el cumplimiento de una ley que se limita a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica.

3- El artículo 684-2 del ET (adicionado por el artículo 50 de la Ley 6.^a de 1992) establece que la DIAN puede prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad de renta y que sirvan de base para la determinación de sus obligaciones tributarias. En la misma línea, el artículo 183 de la Ley 1607 del 2012 prevé que el Gobierno puede diseñar medios técnicos de control o tecnologías para combatir el fraude, la evasión y el contrabando. Al tenor de ambas normas de orden legal, la inobservancia de los sistemas técnicos de control por parte de los contribuyentes da lugar a la aplicación de la sanción de clausura de establecimiento, en los términos del artículo 657 del ET.

En ejercicio de la competencia atribuida a la DIAN por el artículo 684-2 en mención, fue proferida la resolución acusada, por medio de la cual se adoptan sistemas técnicos de control de facturación. Según el artículo 1.º de la resolución, los sistemas técnicos de control son (i) la solicitud de autorización de numeración de facturación y (ii) los comprobantes de operaciones diarias generados por las máquinas registradoras de que trata la resolución. Por su parte, la disposición acusada, contenida en el ordinal 2.º del artículo 14, fija el deber de «*imprimir al final del día, el "comprobante informe diario", por cada servidor*», como sistema técnico de control a las ventas para quienes facturen mediante sistema POS o factura por computador. Con lo cual, quienes facturen mediante máquinas registradoras deben implementar, además de la numeración, los comprobantes de operaciones diarias. Estos han de imprimirse, en original y copia, por cada servidor que se utilice, debiendo el original formar parte integral de la contabilidad y la copia conservarse en el establecimiento de comercio para que sea exhibida cuando la Administración tributaria y aduanera lo exija, como lo preceptúa el mismo artículo 14 en mención.

El actor solicita la nulidad de la exigencia de «*imprimir*» al final del día el comprobante informe diario para quienes facturen por sistema POS o por computador, por considerar que excede la facultad de la Administración para establecer sistemas técnicos razonables para el control de las actividades productoras de renta. En oposición, el extremo pasivo de la *litis*, sostiene que el acto acusado se emitió con arreglo de los artículos 183 de la Ley 1607 del 2012 y 684-2 del ET, los cuales conceden amplias facultades de control fiscal a la DIAN; y que, en todo caso, la impresión de los comprobantes diarios de operaciones es una medida proporcional con miras al control interno de las actividades de los contribuyentes.

Al respecto, la Sala destaca que la norma alegada como infringida por el actor, *i.e.* el

⁴ Al respecto, ver las providencias de esta Sección del: 30 de mayo de 2011 (exp. 17699, CP Martha Teresa Briceño) y del 6 de diciembre del 2017 (exp. 19759, M.P. Milton Chaves García); y de la Sección Primera, del 11 de junio de 2009 (exp. 00348, CP: Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta).



artículo 684-2 del ET, faculta expresamente al director general de la DIAN para que adopte sistemas técnicos de control sobre las actividades productoras de renta de los contribuyentes y que sirvan de base para la determinación de las obligaciones sus obligaciones tributarias; en esas condiciones, la norma de rango legal confirió facultades a la entidad administrativa en mención, señalando solamente el objeto del sistema de control técnico (*i.e.* actividades indicativas de capacidad económica) y la finalidad del mismo (*i.e.* determinación de obligaciones tributarias), sin establecer por lo demás parámetros o contenidos específicos sobre los sistemas técnicos de control que podría reglamentar y adoptar la entidad administrativa en mención. En esos términos, la Sala estima que la disposición acusada no infringe la norma en que se funda, esto es, el artículo 684-2 *ibidem*, pues constituye un desarrollo de la competencia o facultad que esa ley le confiere al director general de la DIAN. En concreto, la medida de «*imprimir*» al final del día el comprobante de informe diario para quienes facturen por sistema POS o por computador, se acompasa con el objeto y finalidad que predica el referido artículo 684-2 sobre el sistema de control técnico que puede implementar la DIAN, toda vez que recae sobre una actividad indicativa de capacidad económica (venta de bienes y servicios objeto de facturación) y permite revisar la correcta determinación de las obligaciones tributarias. Por consiguiente, considera la Sala que la disposición acusada no infringe la norma superior indicada, como tampoco excede el alcance de la misma.

Asimismo, se trae a colación que esta Sección ha considerado que la adopción de sistemas técnicos de control, por parte del director general de la DIAN, constituye el ejercicio de la competencia o facultad especial conferida por la ley (*i.e.* artículo 684-2 del ET), sin que ello se traduzca en arrogarse potestades legislativas o reglamentarias. Bajo esa premisa, mediante sentencia de simple nulidad del 04 de julio de 1997 (exp. 7940; CP: Consuelo Sarria Olcos) declaró conforme al ordenamiento la autorización de numeración de facturas como sistema técnico de control.

Por consiguiente, no prospera el cargo de nulidad.

4- Pasando al segundo punto, el artículo 49 del CCo señala que son libros de comercio aquellos que la ley indica como obligatorios y los auxiliares necesarios para el entendimiento de aquellos. En ese sentido, los comprobantes diarios de operaciones, al ser documentos que relacionan la cantidad de transacciones realizadas diarias, el número de clientes y los productos gravados con el impuesto a las ventas (IVA), son libros de comercio. Por ende, en principio, les aplica la normativa asociada a los mismos, incluida la que dispone el artículo 2.º del Decreto 1354 de 1987 (codificado en el artículo 1.6.1.17.3 del Decreto 1675 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria, DURT), en virtud del cual, los contribuyentes deben exhibir los libros de contabilidad cuando la Administración lo solicite, en el plazo de hasta cinco días hábiles, contados a partir de la fecha en la cual se solicite por escrito la presentación de los mismos.

El actor asegura que la norma censurada contraría el Decreto 1354 de 1987, por cuanto exige a los contribuyentes que impriman diariamente los comprobantes diarios de operaciones, aunque esté permitido que se exhiban los libros de contabilidad en un plazo superior, cuando la Administración así lo solicite. Sobre el particular no se pronunció la demandada.

Juzga la Sala juzga que no lleva razón el demandante, por cuanto el ordinal 2.º del artículo 14 de la Resolución 000055, del 14 de julio de 2016, y el artículo 2.º del Decreto 1354 de 1987 tratan sobre materias diferentes. En tanto la disposición atacada se refiere a los



sistemas técnicos de control de facturación que deben implementar algunos obligados tributarios (*i.e.* aquellos que utilizan sistemas POS o facturas por computador), el decreto en comento tiene por objeto reglar el término con que cuenta el administrado para exhibir los libros de contabilidad cuando quiera que la autoridad de impuestos los exija en ejercicio de sus potestades de fiscalización, aspecto ajeno al debate conducido en esta ocasión. Por consiguiente, dado que la norma alegada como violada por el actor se refiere a un asunto extraño al contenido normativo de la disposición acusada, la Sala considera que no constituye un parámetro de legalidad válido y por ende no prospera el cargo de violación estudiado.

5- En cuanto al tercer cargo de nulidad, la Sala destaca que en el ordenamiento jurídico existen diversas normas que versan sobre el formato de conservación de los libros de comercio. En primer lugar, el artículo 632 del ET dispuso que cuando la contabilidad se lleve en computador «*se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos*». Luego, el artículo 28 de la Ley 962 del 2005 preceptuó que los libros de comercio deben almacenarse, por un término de 10 años contados a partir de la fecha del último asiento, en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta. Asimismo, el artículo 56 del Cco –modificado por el artículo 173 del Decreto 19 de 2012– establece que los libros pueden llevarse en archivos electrónicos que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación.

El demandante argumenta que la impresión diaria del «*comprobante informe diario*» contraviene el artículo 28 de la Ley 962 del 2005, el cual habilita que los libros de comercio se puedan conservar en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta. Por su parte, la demandada sostiene que la disposición acusada se expidió en desarrollo de las facultades entregadas por la ley para adoptar sistemas técnicos de control, y en esa medida, se ajusta al principio de legalidad y las normas relativas a la conservación de los documentos contables.

Bajo este contexto, evidencia la Sala una contradicción entre el ordinal 2.º del artículo 14 de la resolución demandada y el artículo 28 de la Ley 962 del 2005, como quiera que aquella contempla la impresión de los comprobantes de operaciones diarias como único medio de conservación de esos documentos, en el marco de los sistemas técnicos de control implementados por la Administración tributaria. Con ello, la disposición acusada desconoce la posibilidad legal de conservar tales documentos por «*cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta*» (artículo 28 de la Ley 962 de 2005) o «*en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación*» (artículo 56 del CCo).

Adicionalmente, la Sala no puede pasar por alto que los artículos 28 y 48 de la Ley 962 de 2005 y 173 del Decreto 19 de 2012 apuestan por la racionalización en el cumplimiento de los deberes formales de comerciantes y contribuyentes; como tampoco que, antes de que se dictaran tales normas, la jurisprudencia de la Sección había establecido, en la sentencia del 19 de marzo de 1999 (exp. 9141, CP: Daniel Manrique Guzmán), 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 haz de hojas, como las cintas magnetofónicas, microfichas, disquetes y demás documentos que la tecnología ha puesto al servicio de los procesos económicos y que ese «*concepto amplio de libro ha de tenerse en cuenta cuando quiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de*



llevar la contabilidad», criterio reiterado en la sentencia del 26 de septiembre del 2007 (exp. 14078, CP Héctor J. Romero Díaz). Por tanto, la Sala considera que la norma acusada, se ajusta al ordenamiento jurídico en el entendido de que el deber, exigido a los sujetos que utilicen el sistema POS o factura por computador, consistente en «*imprimir al final del día, el "comprobante informe diario", por cada servidor*» también se entenderá cumplido cuando opten por generar y conservar el «*comprobante informe diario*» en un medio distinto al papel, como puede ser cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta, de conformidad con los artículos 28 de la Ley 962 de 2005 y 56 del CCo, y exhibición en los términos legales cuando la Administración los exija.

Prospera parcialmente el cargo de nulidad.

6- Dado lo anterior, la Sala declarará la legalidad condicionada de la expresión «*imprimir al final del día, el "comprobante informe diario", por cada servidor*», contenida en el ordinal 2.º del artículo 14 de la Resolución nro. 000055 de 2016, bajo el entendido de que el «*comprobante informe diario*» se puede generar y conservar, al final del día por cada servidor, en papel impreso o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta y exhibición cuando la Administración lo exija.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

FALLA:

1. **Declarar la legalidad condicionada** de la expresión «*imprimir al final del día, el "comprobante informe diario", por cada servidor*», contenida en el ordinal 2.º del artículo 14 de la Resolución nro. 000055 del 2016, «*por la cual se adoptan sistemas técnicos de control de facturación, se modifica el numeral 1 del artículo 11 de la Resolución 0019 del 2016 y se establecen otras disposiciones*», **en el entendido** de que el «*comprobante informe diario*» se puede generar y conservar, al final del día por cada servidor, en papel impreso o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta y exhibición cuando la Administración tributaria lo exija.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala



Expediente: 11001-03-27-000-2019-00008-00 (24414)
Demandante: Carlos Alberto Espíndola Scarpetta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

