



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

Cartagena de Indias D. T. y C., veintiocho (28) de abril de dos mil dieciséis (2016)

SENTENCIA No. 031 / 16

| | |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MEDIO DE CONTROL | NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO EL DERECHO |
| RADICACION | 13-001-33-33-2015-00083-00 |
| DEMANDANTE | RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU EN LIQUIDACION |
| DEMANDADO | DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN |
| ASUNTO | INCUMPLIMIENTO DEL SISTEMA TECNICO DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA – DERECHO DE DEFENSA |

Procede el despacho a dictar sentencia dentro del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, promovido por el RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU EN LIQUIDACION, a través de apoderado, contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

1- LA DEMANDA

1.1 PRETENSIONES

Solicita la parte demandante que se declare la nulidad de la Resolución No. 062362014000016 del 26 de septiembre de 2014, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración y la Resolución No. 62412013000108 de fecha 6 de septiembre de 2013, que impone una sanción por facturación, período gravable 2012.

Que como consecuencia de lo anterior, se declare que no está obligada la sociedad contribuyente a cancelar las sumas impuestas por la entidad demandada, y se ordene el archivo del expediente administrativo.

Que se condene en costas a la entidad demandada y que se ordene dar cumplimiento a los artículos 188, 189, 192 y 193 del CPACA.

1.2 HECHOS

Los hechos narrados en el escrito de demanda pueden resumirse de la siguiente manera:

Que la entidad demandada realizó visita de control tributario al establecimiento de comercio de la sociedad contribuyente el día 27 de octubre de 2012, y que en desarrollo de la mencionada diligencia se levantó el acta de visita de facturación, en la cual se dejó consignado que se “incumple el sistema técnico de control por cuanto no posee licencia de software.”

Que la División de Gestión de Fiscalización formuló pliego de cargos No. 062382013000015 del 25 de febrero de 2013, notificado el 1 de marzo de 2013, y que en respuesta a ello, la sociedad contribuyente envió comunicación el día 11 de marzo de 2013, con radicación No. 2228.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

Que la División de Gestión de Liquidación impuso sanción pecuniaria por presunta violación a los sistema técnicos de control de la actividad productora de renta, mediante Resolución de sanción No. 062412013000108 del 6 de septiembre de 2013, período gravable 2012, a la sociedad contribuyente.

Que el día 5 de noviembre de 2013 la demandante interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto administrativo, y que mediante Resolución No. 062362014000016 del 26 de septiembre de 2014, notificada el 3 de octubre de 2014, expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, se confirmó la sanción impuesta.

1.3 CONCEPTO DE VIOLACIÓN

En síntesis, la parte demandante considera que los actos acusados vulneran el debido proceso y el régimen sancionatorio tributario, porque una es la conducta endilgada en el pliego de cargos y otra distinta es la consignada en el acta de visita, que impidieron al contribuyente efectuar una debida defensa, en razón a que cuando se le practicó la visita se le dijo que el software carecía de licencia, lo cual per se no constituye conducta sancionable desde el punto de vista tributario y por ello no ejerció su derecho de defensa haciendo observaciones o aclaraciones en el acta correspondiente (y en el acta expresamente se le señaló al contribuyente que posteriormente no podía argumentar nada al respecto); y otra bien distinta que no sea un software de facturación, pudiendo darse el caso, por ejemplo, de estar generando las facturas por un software de facturación que carece de la respectiva licencia, y que es diferente a la conducta señalada en la formación de cargos, que indica que las facturas expedidas por computador no obedecen a un software de facturación, por lo que pudiera tratarse de un software distinto pero no ilegal.

Reiteró que, una cosa es carecer de licencia del software o aplicativo que se utilice, y otra diferente es la falta o carencia de un software de facturación. En efecto, una cosa es que el software utilizado carezca de licencia, lo que supone necesariamente su existencia, tal sería el caso cuando se utiliza un software sin autorización legal para ello, y otra diferente que no se cuente con el software de facturación apropiado, esto es, un software que genere la facturación de manera automática, con determinados parámetros informáticos, una vez incluida la información necesaria y genere el documento respectivo.

Consideró también que la Administración motivó falsamente su acto administrativo, manifestando que "la sanción a imponer es del uno por ciento (1%) del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales, sin exceder de 950 UVT", omitiendo explicar cómo calcula la sanción pecuniaria que impone al contribuyente y por qué incluye como base para tasarla todos los ingresos declarados en los períodos comprendidos entre noviembre de 2010 y octubre de 2012, sin excluir lo correspondiente a los facturados en facturas de papel que no fueron objeto de reproche o glosa alguna, actuando con desviación de su poder sancionatorio y violando lo dispuesto en el artículo 652 del E.T., en cuanto a que la base para tasar la sanción debe ser el uno por ciento (1%) del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales y no la totalidad que involucra las facturadas en papel.

Finalmente, manifestó que la visita de facturación fue realizada en día inhábil para la DIAN (sábado 27 de octubre de 2012), dentro de las denominadas jornadas



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

3

nacionales de facturación, cuyo objetivo era presuntamente de carácter meramente pedagógico, para incentivar la exigencia y expedición de la factura con todos los requisitos legales, pero no se habilitó para la realización de visitas formales en días no laborales o inhábiles para la DIAN.

2. CONTESTACION DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, como fundamento de defensa se puede resumir lo siguiente:

Expuso que, el hecho que la Resolución 8998 del 24 de diciembre de 1998 estableciera como opcional el "Utilizar el Software Aplicativo de Facturación debidamente aprobado por la DIAN", por parte de quienes utilicen facturación por computador, no implica que el software de facturación empleado por el contribuyente no deba cumplir con las especificaciones técnicas señaladas en las Resoluciones 2002 y 3316 de 1997, en el Decreto 1165 de 1996 y demás normas concordantes, pues el software empleado por el contribuyente autorizado para facturar por computador, independientemente de que posea o no licencia, debía cumplir con unas exigencias establecidas en las resoluciones en mención.

Manifestó que acorde con el artículo 13 del Decreto 1165 del 28 de junio de 1996, la factura por computador debe permitirle al software "asociar la identificación del artículo o servicio a la tarifa del impuesto sobre las ventas correspondiente, en la que interactúan la programación, el control y la ejecución de las funciones inherentes a la venta, tales como emisión de facturas, comprobantes, notas crédito, notas débito, programación de departamentos, códigos, grupos, familias o subfamilias, etc.", es decir que debe existir interacción entre la programación y las demás funciones que van unidas a la operación de venta, también dicho programa debe estar en coordinación con el software que se utilice para manejos contables diversos, pero relacionados con las operaciones de venta, todo ello con el propósito de que la información contable resulte comprensible, útil y comparable, pudiendo ser presentada sobre bases uniformes.

Sostuvo que, conforme a lo anterior, en el acta de visita como observación se dejó la constancia expresa de que la Factura por Computador No. 1603 expedida por el contribuyente, a saber la última expedida por computador para el momento de la visita, era una hoja elaborada en Excel, la cual a todas luces no cumplía en modo alguno con los requerimientos técnicos vigentes exigidos por las Resoluciones 3878 de 1996, 2002 y 3316 de 1997, Decreto 1165 de 1996, de donde surge con meridiana claridad el incumplimiento del contribuyente RESTAURANTE BAR LA PLAYA E.U., de los sistemas técnicos de control que le correspondían.

Explicó que, confirma la omisión del contribuyente en el empleo o activación de los sistemas técnicos de control que le correspondían, el hecho que no conservaba en el establecimiento de comercio, a disposición de la DIAN, el Comprobante de Informe Diario, cuya exigencia se realiza en la Resolución No. 3878 de 1996, al contemplar en el artículo 8 que todas las personas que utilicen para el registro de sus ventas de bienes o prestación de servicios, sistema P.O.S. o factura por computador, debían imprimir al final del día, el "comprobante de informe diario", por cada servidor, de lo cual quedó expresa constancia en el acta de visita de facturación; de donde se extrae, en gracia de discusión, que independientemente de que el contribuyente hubiese cumplido con las demás obligaciones tributarias,



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

4

omitió adoptar los sistemas técnicos de control exigidos por la ley para quienes optaron y fueron autorizados para facturar por computador, lo cual reafirma la legalidad de la sanción impuesta, dado que se encuentra suficientemente probada la ocurrencia de la conducta que dio lugar a su imposición.

Puntualizó que, el hecho frente al cual se realizó la propuesta de sanción plasmada en el pliego de cargos, conserva correspondencia con la planteada en la resolución sanción, pues tal como viene planteado desde el momento de la visita, estuvo relacionada con el incumplimiento de los sistemas técnicos de control y el hecho de que se hallan precisado observaciones en el acta, tales como que la factura fue elaborada en Excel y que el contribuyente no poseía licencia del software para facturar por computador, son precisamente hechos que denotan y concretan la ausencia de un sistema técnico de control y por consiguiente el incumplimiento de los requisitos legalmente exigidos por el legislador, en torno a la implementación de los sistemas técnicos de control por parte de los contribuyentes.

En cuanto a la determinación de la sanción pecuniaria impuesta, señaló que tal como se plasma en los actos demandados, para tal efecto se tomaron los ingresos reportados por el contribuyente en sus declaraciones de IVA presentadas desde la fecha de la expedición de la Resolución de Facturación No. 60000058566 de 29 de octubre de 2012, y hasta la fecha de la visita de facturación, a saber 27 de octubre de 2012, lo que obedece a la infracción cometida por el actor, por lo que es claro que todas las facturas por computador expedidas se encontraban con la misma anomalía.

Finalmente advirtió que, para las prácticas de las visitas de facturación realizadas en los fines de semana, estos días son habilitados por la DIAN, con el objeto de que se realicen las mismas, invistiendo a los funcionarios de todas las facultades y comisionándolos mediante los respectivos autos comisorios.

3. ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandante** alegó de conclusión (fl. 277-299), reiteró lo manifestado en la demanda y además agregó lo siguiente:

Que el punto central de la discusión radica en determinar si la Administración tributaria debe determinar desde el comienzo y en forma precisa, cuál es la conducta infractora que le está endilgando al contribuyente investigado, y sobre ella edificar su propuesta de sanción, permitiéndole al contribuyente ejercer adecuadamente su derecho de defensa frente a la sanción propuesta.

Expone que en la visita de facturación llevada a cabo en el establecimiento de la sociedad contribuyente el día 27 de octubre de 2012, se le preguntó a la persona que atendió la visita: ¿Sírvese informar si el Software tiene licencia de uso por parte de su fabricante, productor o distribuidor? Y la respuesta a esa pregunta fue NO, tal como consta en la página No. 4 del acta de visita levantada al efecto, concluyendo los funcionarios comisionados, en el acápite de observaciones "... incumple el sistema técnico de control por cuanto no posee licencia del software". Precisa que el sistema técnico de control lo constituye la autorización de la numeración de la facturación, que sí la tenía la sociedad contribuyente, conforme se acepta en el acta de visita y que difiere notablemente del hecho de no poseer licencia del software, lo cual no es una conducta sancionable desde el punto de vista tributario.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

5

Advierte que, los hechos establecidos (no poseer licencia de software) difieren en su formulación inicial de los endilgados en el pliego de cargos (No adopción o violación de los sistemas técnicos para el control de su actividad productora de renta) y en la resolución sancionatoria (obligación de implementar los sistemas técnicos de control para el control de su actividad productora de renta), motivando falsamente el acto administrativo, cuando en su página 10 se dice que conforme a la Resolución 3878 del 28 de junio de 1996 de la DIAN, quien utilizara el sistema de software de facturación por computador debía solicitar la autorización del software; omitiendo precisar que se hablaba del software de facturación (que es diferente a que no posea licencia del software, sin indicar cuál), que dejó de ser obligatorio en virtud a lo dispuesto en la Resolución No. 8998 de diciembre 24 de 1998.

Sostiene que, una es la conducta endiligada en el pliego de cargos y posteriormente en el acto sancionatorio y otra distinta la consignada en acta de visita, que impidieron a contribuyente efectuar una debida defensa, en razón a que cuando se le practicó la visita se le dijo que el software carece de licencia, lo cual per se no constituye conducta sancionable desde el punto de vista tributario y respecto de lo cual el contribuyente no hizo comentario alguno en el acta de la visita correspondiente, y otra bien distinta es que no sea un software de facturación, pudiendo darse el caso, vr.gr., de estar generando las facturas por un software de facturación cuyo fabricante carece de la respectiva licencia autorizada por la DIAN, y que es diferente a la conducta señalada en la formulación de cargos que señala que las facturas expedidas por computador no obedecen a un software de facturación, por lo que pudiera tratarse de un software distinto, pero que no constituye conducta sancionable desde el punto de vista tributario.

Manifiesta que el licenciamiento de software no es un sistema técnico de control tributario que conlleve a una sanción tributaria, dado que no está tipificado en esta forma en la legislación tributaria, correspondiéndole a una jurisdicción diferente (ordinaria-penal) y a una autoridad diferente (Fiscalía), la investigación y eventual sanción de los infractores por presunta violación a los derechos de autor, diferente a las conductas tipificadas en la legislación tributaria; que cosa distinta es que por disposición de la Ley 603 de 2000, las autoridades tributarias puedan verificar el estado de cumplimiento de las normas sobre derechos de autor por parte de las sociedades para impedir que, a través de su violación, también se evadan tributos, pero no tiene la facultad para imponer sanciones de tipo tributario si encuentra o detecta la realización de este tipo de infracciones, porque esta no es una conducta infractora de la legislación tributaria, sino de la ley penal.

Por último, dijo que con ocasión de la contestación de la demanda, la entidad demandada aportó copia auténtica de los siguientes documentos: Resolución No. 271 del 23/10/2012, Memorando No. 380 del 26/09/2012 y acta de posesión No. 42 del 4 de enero de 2012, que afirma reposaban en el expediente administrativo original, afirmación que se desvirtúa con la confrontación que se haga con el solicitado a instancia de parte, entregado por la DIAN y aportado con la demanda, para tratar de darle validez a sus actuaciones, en el que se observa que fueron adicionados a la documentación obrante en el expediente.

La parte demandada también alegó de conclusión (fl. 312-327) y reiteró lo manifestado en la contestación de la demanda.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

6

4. CONCEPTO DEL AGENTE DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Agente del Ministerio Público no presentó concepto dentro del presente trámite procesal.

5. TRAMITE DEL PROCESO

La demanda fue presentada el día 3 de febrero de 2015 (fl. 1), correspondiéndole el conocimiento al Juzgado Doce Administrativo Oral del Circuito de Cartagena, la cual fue admitida mediante auto de fecha 19 de marzo de 2015 (fls. 218-219).

El auto admisorio de la demanda fue notificado el día 19 de mayo de 2015 (fl. 234). Mediante auto de fecha 3 de noviembre de 2015 se fija el día 11 de febrero de 2016 a las 9:00 a.m., para la celebración de la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA. (fls. 271-272). En esta misma diligencia se corrió traslado a las partes a fin de que presentaran sus alegatos de conclusión por escrito. (Fls. 275-276).

6. CONSIDERACIONES DEL DESPACHO

No habiendo sido observada causal alguna de nulidad que declarar y habiéndose verificado en el sub iudice, el cumplimiento de los presupuestos procesales para dictar sentencia estimatoria, esto es, demanda en forma, competencia del Juez, capacidad para ser parte y capacidad procesal, los cuales vienen cumplidos, pasa el despacho a pronunciarse sobre el fondo del presente asunto, toda vez que sobre las excepciones previas planteadas por la entidad demandada, hubo pronunciamiento del despacho en la audiencia inicial correspondiente.

COMPETENCIA

Atendiendo las voces del numeral 3º del artículo 155 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), este despacho es competente para dirimir el asunto puesto a su conocimiento.

EL PROBLEMA JURÍDICO

El problema jurídico radica en determinar si con la expedición de las Resoluciones No. 2412013000108 del 6 de septiembre de 2013 y 062362014000016 del 26 de septiembre de 2014, emanadas de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, por las cuales se impone una sanción pecuniaria a la empresa demandante y se resuelve un recurso de reconsideración, respectivamente, la entidad demandada:

- Violó o no el debido proceso y el régimen sancionatorio tributario.
- Incurrió o no en falsa motivación y falta de motivación.

TESIS DEL DESPACHO

El Despacho accederá a las pretensiones de la demanda, por considerar que el hecho que el software de facturación no posea licencia, no constituye un incumplimiento del sistema técnico de control de la actividad productora de renta y



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

7

que en el procedimiento administrativo sancionatorio adelantado contra el Restaurante Bar La Playa EU se vulneró el derecho de defensa del contribuyente.

MARCO NORMATIVO

Decreto 1165 de 1996, artículo 13:

“Artículo 13. Factura por computador. La factura por computador es la que cumple con todos los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario que permiten al Software asociar la identificación del artículo o servicio a la tarifa del impuesto sobre las ventas correspondiente, en la que interactúan la programación, el control y la ejecución de las funciones inherentes a la venta, tales como emisión de facturas, comprobantes, notas crédito, notas débito, programación de departamentos códigos, grupos, familias, o subfamilias, etc.”

Resolución 3878 de 28 de junio de 1996, sobre “Controles Técnicos y Fiscales sobre la Facturación”:

“ARTÍCULO 1. SISTEMA TÉCNICO DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA. Adóptase el siguiente sistema técnico de control de la actividad productora de renta:

1. **(Numeral modificado por el artículo 1 de la Resolución 5709 de 1996).** Con el fin de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los obligados a facturar, se deberá solicitar autorización de la numeración ante la administración de impuestos y aduanas nacionales respectiva. Para ejercer dicho control, también se tendrán en cuenta los comprobantes que resuman las operaciones diarias generados por la utilización de máquinas registradoras que cumplan los requisitos técnicos señalados en la presente resolución.

2. La numeración será incluida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el registro que la entidad lleve para cada contribuyente y se incorporará a un sistema nacional informático, permitiendo su verificación en todo el país por las administraciones, como base para los programas de fiscalización que se deben adelantar en desarrollo del plan de choque contra la evasión.

3. La Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá solicitar a los obligados a facturar información sobre la numeración utilizada y el valor de los ingresos imputables a la misma, así como de los comprobantes de las máquinas registradoras con el objeto de controlar los ingresos, costos y gastos de la actividad productora de renta, para la correcta tasación del tributo.

El desarrollo del sistema técnico adoptado mediante la presente resolución comprende las etapas que se describen en los siguientes artículos.”

“ARTÍCULO 8. CONTROLES A LAS VENTAS A TRAVÉS DE MÁQUINAS REGISTRADORAS POS Y FACTURA POR COMPUTADOR.

1. Control técnico. Las personas o entidades que utilicen para el registro de sus ventas máquinas registradoras POS o facturación por computador, deberán identificar los bienes o servicios, con indicación del departamento al cual corresponden y la tarifa del impuesto sobre las ventas asociadas a cada bien o servicio.

La agrupación de los bienes o servicios puede hacerse en forma diferente a la de departamentos, pero en todo caso, la forma de agrupación que haya escogido quien



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

8

vende o presta el servicio, deberá identificarse en el servidor de la red de puntos de venta o en la terminal de venta, según el caso.

El artículo exhibido al público deberá encontrarse identificado mediante código de barras u otro tipo de identificación interna o alias, a partir del cual el artículo se encuentre definido para el sistema informático.

2. Control fiscal. 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. El comprobante deberá contener la siguiente información:

a) Nombre o razón social y NIT del vendedor o prestador del servicio;

b) Número de identificación de las máquinas registradoras o computadores que emitieron el documento equivalente o la factura;

c) Fecha del comprobante;

d) Registro del número inicial y final de las transacciones diarias efectuadas por cada máquina o computador;

e) Discriminación de las ventas de bienes o prestación de servicios por cada departamento, identificando las operaciones exentas, excluidas y gravadas, estableciendo respecto de estas últimas, el valor de las ventas por cada tarifa de IVA. En caso de descuentos éstos deberán aparecer discriminados por departamentos;

f) Discriminación por máquina, computador o terminal, especificando el número de transacciones atendidas y valor de las ventas de bienes o servicios prestados por cada una de ellas;

g) Totalización de los medios de pago especificando el número de transacciones y el valor de la operación por cada uno de ellos, desglosando:

- Efectivo*
- Cheques*
- Tarjetas débito y crédito*
- Ventas a crédito*
- Bonos*
- Vales*
- Otros, y*

h) Valor total de lo registrado.

El comprobante informe diario deberá elaborarse en original y copia debiendo el primero formar parte integral de la contabilidad y el segundo conservarse en el establecimiento de comercio para ser exhibido cuando la administración tributaria y aduanera lo exija.

Quienes utilicen máquinas registradoras con sistemas POS o facturación por computador, deberán tener una cinta testigo magnética, la cual estará a disposición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cuando ésta lo solicite."

"ARTÍCULO 10. SANCIÓN APLICABLE AL INCUMPLIMIENTO DE LOS SISTEMAS TÉCNICOS DE CONTROL. La no adopción o el incumplimiento del



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

9

sistema técnico de control establecido en la presente resolución, dará lugar a la aplicación de la sanción de que trata el artículo 684-2 del Estatuto Tributario."

Sobre el artículo 1º de la Resolución 3878 de 1996, el Consejo de Estado en sentencia del 4 de julio de 1997, C.P: Consuelo Sarria Olcos, radicación: 7940, expuso lo siguiente:

"(...) se refiere al sistema técnico de control de la actividad productora de renta, previsto en la facturación y referido específicamente a la autorización previa de la numeración de las facturas por parte de la DIAN, sin que establezca requisitos adicionales a los consagrados en el artículo 617 del Estatuto Tributario. La autorización previa de la numeración de las facturas constituye un instrumento de control de las mismas, para hacer posible a su vez el control de la actividad económica generadora de renta de quienes están obligados a expedirlas, sin que pueda afirmarse que al regularla se modifica la base gravable, ni la cuantía del impuesto y sin que esté reglamentado el sistema de depuración de la renta, mediante el establecimiento de requisitos no previstos en la ley. (...)

Si la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales puede implantar directamente sistemas técnicos de control de la actividad productora de renta determinados contribuyentes, bien podía como lo hizo, establecer la obligación para los contribuyentes que deben facturar, de obtener una autorización de la numeración de las respectivas facturas, ya que es claro que se trata de un mecanismo técnico razonable, en materia contable que permite ejercer el control a través de comprobantes externos de la contabilidad, como son las facturas. Se trata de una autorización mucho más amplia, que no diferente, de la que inicialmente se había previsto en los proyectos de ley sobre facturación, a que se ha hecho referencia y que permite a la autoridad respectiva prever dichos sistemas de control sobre diferentes materias y entre ellas la facturación, aunque sobre ella, la ley hubiera reglamentado otros aspectos. El que la norma se refiera a determinados contribuyentes o sectores, no se desconoce con lo dispuesto en el acto acusado, pues como bien la anota la apoderada de la entidad demandada, los obligados a facturar constituyen "...de terminados contribuyentes..." ya que lo dispuesto en el acto acusado no se aplica a todos los contribuyentes, sino a aquellos que, de conformidad con la ley, están en la obligación de expedir facturas. (...)"

Resolución 8898 de 1998, "Por la cual se modifican las Resoluciones 3878 de 1996, 2002 de 1997, 3316 de 1997, 4022 de 1998 y 6305 de 1998":

"ARTICULO 1º. Utilización optativa del Sistema Aplicativo de Facturación.

Las personas que utilicen el mecanismo de facturación por computador o máquina registradora P.O.S., tendrán las siguientes opciones, a partir del 1º de enero de 1999:

- a) *Continuar aplicando los mecanismos de facturación por computador o máquina registradora P.O.S, que venían utilizando, sin que requieran para ello de autorización del software por parte de la DIAN.*
- b) *Utilizar el Software Aplicativo de Facturación debidamente aprobado por la DIAN."*

Resolución 14465 del 28 de noviembre de 2007, "Por medio de la cual se establecen las características y contenido técnico de la factura electrónica y



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

10

de las notas crédito y otros aspectos relacionados con esta modalidad de facturación, y se adecúa el sistema técnico de control”:

“Artículo 1. Ámbito de aplicación. Lo dispuesto en la presente resolución aplica:
a) Para los obligados a facturar que opten exclusivamente por expedir esta forma de factura, caso en el cual deben cumplir en su totalidad con los procedimientos y controles que se establecen en la presente Resolución, y

b) Para los obligados a facturar que opten por expedir factura electrónica y que para la expedición (generación y numeración) de facturas en otras modalidades, incluidos los documentos equivalentes que expiden las empresas de servicios públicos domiciliarios, utilicen y compartan con la factura electrónica, los procedimientos y tecnologías de información. En este evento los contribuyentes obligados deberán optar por una de las siguientes alternativas:

- 1. Cumplir con los procedimientos y controles que se establecen en la presente resolución, incluida la autorización de numeración como sistema técnico de control establecido en la Resolución 03878 de 1996, con las adecuaciones propias para la factura electrónica, así como con la inclusión del número técnico de control, la entrega de información y la conservación de las facturas en medio electrónico, para cuando la DIAN lo requiera. Cuando el obligado a facturar cumpla en su totalidad con las condiciones aquí señaladas, no deberá atender las demás obligaciones establecidas en la resolución 03878 de 1996.

- 2. Cumplir con los procedimientos y controles que se establecen en la presente resolución, incluida la autorización de numeración como sistema técnico de control establecido en la Resolución 03878 de 1996, con las adecuaciones propias para la factura electrónica, así como con la inclusión del número técnico de control solamente en las facturas electrónicas y la entrega de información, sin perjuicio de mantener el sistema de control técnico establecido para la factura por computador. En este caso el contribuyente deberá cumplir las demás obligaciones señaladas en la Resolución 03878 de 1996 para la factura por computador.

Parágrafo. Para efectos del sistema técnico de control, los obligados que utilicen facturación por computador y/o documentos equivalentes, sin optar por la factura electrónica, deberán cumplir en su totalidad lo dispuesto en la Resolución 03878 de 1996.

La factura por talonario puede coexistir con cualquier otra forma de facturación.”

Estatuto Tributario

“ARTICULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA. <Artículo modificado por el artículo 40 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

a. Estar denominada expresamente como factura de venta.

b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

c. <Literal modificado por el artículo 64 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.

d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e. Fecha de su expedición.

f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g. Valor total de la operación.

h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.

i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.

j. <Literal INEXEQUIBLE>



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

11

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

PARAGRAFO. En el caso de las Empresas que venden tiquetes de transporte no será obligatorio entregar el original de la factura. Al efecto, será suficiente entregar copia de la misma.

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 45 de la Ley 962 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Para el caso de facturación por máquinas registradoras será admisible la utilización de numeración diaria o periódica, siempre y cuando corresponda a un sistema consecutivo que permita individualizar y distinguir de manera inequívoca cada operación facturada, ya sea mediante prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos o mecanismos similares."

"ARTICULO 657. SANCIÓN DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO. La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

a) <Literal subrogado por el artículo 74 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g), del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo Estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario.

b) <Literal modificado por el artículo 42 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.

c) <Literal adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> <Literal **CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE**, salvo el aparte tachado declarado **INEXEQUIBLE**> Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda **CERRADO POR EVASION Y CONTRABANDO**. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar ~~con la factura con el lleno de los requisitos legales~~.

e) <Literal adicionado por el artículo 25 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el responsable perteneciente al Régimen Simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506.

f) <Literal adicionado por el artículo 25 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el agente retenedor o el responsable del Régimen Común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el Gobierno Nacional. Los eximentes de responsabilidad previstos



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

12

en el artículo 665 se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar.

<Inciso subrogado por el artículo 75 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda 'cerrado por evasión'.

Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

<Inciso modificado por el artículo 47 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la Administración de impuestos así lo requieran."

"ARTICULO 684-2. IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS TECNICOS DE CONTROL. <Artículo modificado por el artículo 50 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> La Dirección General de Impuestos Nacionales podrá prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad productora de renta, o implantar directamente los mismos, los cuales servirán de base para la determinación de sus obligaciones tributarias.

La no adopción de dichos controles luego de tres (3) meses de haber sido dispuestos por la Dirección General de Impuestos Nacionales o su violación dará lugar a la sanción de clausura del establecimiento en los términos del artículo 657.

La información que se obtenga de tales sistemas estará amparada por la más estricta reserva."

El procedimiento para imponer la sanción de cierre de establecimiento de comercio se halla previsto en el artículo 657 del Estatuto Tributario, conforme al cual la sanción se impondrá por resolución, previo traslado del pliego de cargos al presunto infractor, quien tiene 10 días para responder. El cierre se aplica "clausurando por tres días" el sitio del contribuyente, mediante la imposición de sellos oficiales que contienen la leyenda "cerrado por evasión". La medida se hace efectiva dentro de los 10 días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Como parte del debido proceso para imponer la sanción de cierre del establecimiento de comercio, el artículo 653 del Estatuto Tributario prescribe que cuando no se cumpla con la obligación de facturar o ésta se satisfaga sin el lleno de los requisitos previstos en la ley, dos funcionarios designados por el jefe de la división de fiscalización que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho mediante acta en la que conste la infracción y las explicaciones del implicado.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

13

También prevé la norma que en la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas a las consignadas en el acta.

El artículo 653 del Estatuto Tributario fue declarado exequible con el argumento, entre otros, de que la diligencia allí ordenada garantiza el debido proceso, *“ya que la persona sindicada de no haber expedido factura goza de la oportunidad de dar las explicaciones pertinentes y “el acta correspondiente queda sujeta, según las reglas generales, a la contradicción del caso en cuanto a su contenido y aún a la tacha de falsedad”¹.*

El pliego de cargos es la imputación que hace la Administración al contribuyente, la cual debe ser conocida por éste para ejercer su derecho de defensa. De manera coherente, la sanción debe imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, pues si se sanciona por hechos distintos, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa².

Se advierte que una de las garantías que hacen parte del debido proceso en materia de derecho sancionatorio de la Administración, es el derecho de defensa, que implica que a aquella persona a quien se le endilga la comisión de una infracción administrativa, conozca los hechos que, según la autoridad administrativa, constituyen la infracción respectiva. Por esa razón, el pliego de cargos debe señalar cuál fue la supuesta falta cometida. Frente a ese cargo, el implicado tiene derecho a defenderse, a argumentar, a aportar pruebas y a controvertir las que existan en su contra.

HECHOS RELEVANTES PROBADOS

Del expediente administrativo aparece probado lo siguiente:

- ✓ Mediante Auto de Apertura No. 062382013000093 del 19 de febrero de 2013, la DIAN ordenó iniciar investigación al Restaurante Bar La Playa EU por concepto de facturación, en el período 1 del año 2012. (fl. 6)
- ✓ Con Auto No. 900.492 del 25 de octubre de 2012, el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN comisionó a unos funcionarios de esa entidad, para practicar visita de facturación, verificar el cumplimiento de los sistemas técnicos de control, obligaciones formales al contribuyente, al Restaurante Bar La Playa EU, durante el día sábado 27 de octubre de 2012. Tal decisión fue notificada al Representante Legal de la empresa mencionada. (fl. 12)
- ✓ Según consta en el “ACTA DE VISITA DE FACTURACIÓN”, la visita se llevó a cabo el 27 de octubre de 2012, fue atendida por el Representante Legal del Restaurante Bar La Playa EU, y en ella aparece consignado lo siguiente: (reverso fl. 14 y fl. 16)
“Sírvese informar si el Software tiene licencia de uso por parte de su fabricante, productor o distribuidor? SI ___ NO ___ / . (...)

¹ Corte Suprema de Justicia, sentencia de 16 de junio de 1988

² En similar sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado, entre otras, en sentencias de 6 de agosto de 1998, C.P. doctor Delio Gómez Leyva, Exp. 9886, 14 de abril de 2000, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla, 2 de noviembre de 2001, C.P. doctora Ligia López, Exp. 12283.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

14

(...)

OBSERVACIONES: El contribuyente se encuentra inscrito régimen común, expide factura por talonario y computador.

La factura por computador #1603 es una hoja en Excel incumple el sistema técnico de control por cuanto no posee licencia de software.”

- ✓ La DIAN profirió Pliego de Cargos No. 062382013000015 del 25 de febrero de 2013, contra el Restaurante Bar La Playa EU, por el hecho sancionable de “5D. No adopción o violación de los sistemas técnicos para el control de su actividad productora de renta.” Se propone la clausura por el término de 3 días y se concedieron 10 días hábiles, contados a partir de la notificación del pliego de cargos, para formular por escrito la respuesta, de conformidad con el artículo 657 del Estatuto Tributario. (fl. 20-25)
- ✓ El pliego de cargos fue enviado por correo certificado al Restaurante Bar La Playa E.U. (fl. 27)
- ✓ En “INFORME DE LA ACCIÓN DE FISCALIZACIÓN” elaborado el 19 de febrero de 2013 por uno de los funcionarios que realizó la visita al Restaurante Bar La Playa E.U., éste manifestó que en la “visita antes mencionada se puso establecer que la sociedad se encontraba expidiendo factura de ventas con todos los requisitos legales, incumplen el artículo 617 Estatuto Tributario (sic)” y “[q]ue, habidas las consideraciones tanto formales como de fondo, este Despacho considera procedente proferir Auto de Archivo del Expediente FT-2012-2013-93 a nombre de la sociedad RESTAURANTE BAR LA PLAYA E.U. NIT: 900.247.218.” (fl. 28)
- ✓ El Representante Legal del Restaurante Bar La Playa EU dio respuesta al pliego de cargos. Además de exponer argumentos de defensa, se solicitó el cambio de la sanción de cierre propuesta, por una sanción pecuniaria. (fl. 29-31)
- ✓ Mediante Autos de Verificación o Cruce No. 062412013000021 y No. 062412013000022 del 2 de septiembre de 2013, la DIAN comisionó a unos funcionarios para que realizaran una diligencia en el Restaurante Bar La Playa EU. (fl. 40, 43)
- ✓ A través de Resolución Sanción No. 062412013000108 del 6 de septiembre de 2013, la DIAN impuso una sanción por el hecho sancionable “5D. No adopción o violación de los sistemas técnicos para el control de su actividad productora de renta, al contribuyente Restaurante Bar La Playa EU, por valor de \$14.681.000.(fl. 73-83)
- ✓ Contra la anterior decisión el liquidador del Restaurante Bar La Playa EU presentó recurso de reconsideración. (fl. 119-122)
- ✓ Mediante Resolución No. 062362014000016 del 26 de septiembre de 2014, la DIAN confirmó la resolución sanción No. 62412013000108 del 6 de septiembre de 2013. (fl. 131-142)

CASO CONCRETO



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

15

Cargo de violación: Violación del debido proceso y el régimen sancionatorio tributario

La parte demandante sustentó el cargo en las siguientes razones:

- El artículo 10 de la Resolución 3878 de 1996 establece la sanción aplicable al incumplimiento de los sistemas técnicos de control de la facturación, señalando cuál es el sistema implementado; pero en el acto de formulación de cargos se menciona que las facturas expedidas por computador no obedecen a un software de facturación, sino que son elaboradas en Excel, hecho que por sí solo no es configurativo de ninguna conducta sancionable desde el punto de vista tributario, dado que se implementó el mecanismo técnico de control, esto es, se pidió autorización de la numeración de la facturación a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, se facturó dentro de los rangos autorizados en la resolución de autorización y se facturaron todos los ingresos recibidos en desarrollo de la actividad económica, reuniendo las facturas de papel y las de computador los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario.
- En virtud de lo previsto en la Resolución No. 8998 de 1998, es opcional para las personas que utilicen el mecanismo de facturación por computador, la autorización del software por parte de la DIAN, es decir, que no requieren de dicho software, por lo que sí es opcional, no puede convertirse en conducta sancionable la falta de licencia del software que fue la conducta infractora señalada en el acta de visita realizada el 27 de octubre de 2012 y que difiere de la propuesta en la formulación de cargos.
- Una es la conducta endilgada en el pliego de cargos y otra distinta es la consignada en el acta de visita, hecho que impidió al contribuyente efectuar una debida defensa, en razón a que cuando se le practicó la visita se le dijo que el software carecía de licencia, lo cual a su parecer no constituye conducta sancionable desde el punto de vista tributario y por ello no ejerció su derecho de defensa haciendo observaciones o aclaraciones en el acta correspondiente (y en el acta se le señaló expresamente al contribuyente que posteriormente no podía argumentar nada al respecto), pero que situación distinta es que no sea un software de facturación, pudiendo darse el caso estar generando las facturas por un software de facturación que carece de la respectiva licencia, y que es diferente a la conducta señalada en la formulación de cargos, que señala que las facturas expedidas por computador no obedecen a un software de facturación, por lo que pudiera tratarse de un software distinto pero no ilegal.
- Existió falta de congruencia entre el presunto hecho sancionable determinado en el acta de visita que le fue planteado al contribuyente y que quedó consignado en el acta visita, con la conducta sancionable endilgada en el pliego de cargos y que generó la imposición de la sanción pecuniaria, en el acto recurrido.
- La conducta sancionable no puede suponerse, sino que debe estar plenamente determinada, por lo que no puede partirse de "hechos que denotan y concretan la ausencia de un sistema técnico de control...", porque son múltiples las circunstancias que podrían denotar la ausencia del sistema técnico, pero en materia sancionatoria debe precisarse la conducta infractora para brindar, entre otras cosas, la posibilidad al administrado de defenderse, en garantía del debido proceso tributario y del principio de legalidad que rige el derecho tributario colombiano.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA
RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

16

- La falta de precisión y/o ambigüedad de la conducta sancionable, o la denominación diferente en que se incurre en el pliego de cargos y en que se sustenta el acto administrativo sancionatorio, es un desvío de poder del funcionario de turno y un exceso de la potestad sancionatoria, al no determinar con claridad la conducta sancionable, lo cual impide que el contribuyente pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa, garantía que en todas las actuaciones debe respetar la Administración.

El Despacho encuentra vocación de prosperidad al cargo de nulidad planteado, por las siguientes razones:

El artículo 1º de la Resolución No. 3878 de 28 de junio de 1996, modificado por el artículo 1º de la Resolución 5709 de 1996, regula cuál es el sistema técnico de control de la actividad productora de renta, definido como la autorización otorgada por la Administración tributaria para la numeración de las facturas, que es independiente de los requisitos exigidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario como contenido de las facturas, autorización que tiene como finalidad evitar la doble facturación y controlar la evasión.

El artículo 1º de la Resolución No. 3878 de 28 de junio de 1996, también dispone que el mecanismo técnico de control sobre la facturación comprende las etapas que se describen los artículos siguientes, y es así como el artículo 8º regula los controles a las ventas a través de máquinas registradoras POS y **la factura por computador**. Para ello, establece un control técnico, referido a la identificación de los bienes o servicios, y un control fiscal, centrado en el comprobante informe diario.

Por otra parte, el artículo 13 del Decreto 1165 de 1996, define qué es la **factura por computador**, entendida como aquella que cumple con todos los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario que permiten al **software** asociar la identificación del artículo o servicio a la tarifa del impuesto sobre las ventas correspondiente, en la que interactúan la programación, el control y la ejecución de las funciones inherentes a la venta, tales como emisión de facturas, comprobantes, notas crédito, notas débito, programación de departamentos códigos, grupos, familias, o subfamilias, etc.

El artículo 10 de la Resolución No. 3878 de 28 de junio de 1996, dispone que la no adopción o el incumplimiento del sistema técnico de control establecido en esa resolución, dará lugar a la aplicación de la sanción de que trata el artículo 684-2 del Estatuto Tributario.

El artículo 657 del Estatuto Tributario, al que remite el 684-2 ibídem, en lo pertinente dispone: "*La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio y en general, el sitio donde se ejerza la actividad profesión u oficio, en los siguientes casos...*".

Es decir, que la decisión de imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento, por infracción a los mecanismos de control, es facultativa y no imperativa para la Administración, lo cual permite afirmar que, para la correcta aplicación de la ley, debe existir una evaluación previa de la conducta del infractor, dada la gravedad y efectos que conlleva la aplicación de dicha sanción, pues "...se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente,



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

17

responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda "cerrado por evasión" (lit .f) inc.2 art. 657).

Por ello, tal como lo ha precisado el Consejo de Estado, cuando se trata del incumplimiento a los mecanismos de control, la decisión administrativa debe ser razonada, teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, pues no siempre se dan los presupuestos para la imposición de la sanción de cierre del establecimiento de comercio, sanción que por su incidencia en el buen nombre del contribuyente, sólo debe proceder frente a los evasores. Se hace entonces necesario ponderar la gravedad de la falta y del perjuicio causado con la omisión, para determinar si es pertinente la sanción³.

Tal como se señaló en los hechos relevantes probados, según consta en el "ACTA DE VISITA DE FACTURACIÓN", la DIAN realizó una visita el 27 de octubre de 2012 (reverso fl. 12 - fl. 16 del expediente administrativo), la cual fue atendida por el Representante Legal del Restaurante Bar La Playa EU, y en ella aparece consignado que en cuanto a la factura por computador: sí se factura utilizando el sistema de numeración autorizado por la DIAN, sí se factura dentro de los rangos autorizados en la resolución de autorización incluyendo prefijos, y que la factura No. 1603 de fecha 24-10-12 sí cumplía con los literales del artículo 617 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes.

En cuanto a los controles técnicos a las ventas a través de factura por computador (Resolución 3878 de 1996 art. 8 numeral 1) se dejaron en blanco las casillas correspondientes, y en cuanto al control fiscal a las ventas a través de factura por computador (Resolución 3878 de 1996 art. 8 numeral 2), se indicó que no conservaba en el establecimiento de comercio, a disposición de la DIAN, copia del comprobante de informe diario.

Finalmente, se dejó constancia que ante la pregunta de "¿si el software tiene licencia de uso por parte de su fabricante, productor o distribuidor?" se contestó que "NO", y en el acápite de "OBSERVACIONES" del acta de visita de facturación se indicó que "[l]a factura por computador #1603 es una hoja en Excel **incumple el sistema técnico de control por cuanto no posee licencia de software**".

Ante las observaciones advertidas en la visita de facturación, la DIAN profirió el Pliego de Cargos No. 062382013000015 del 25 de febrero de 2013, contra el Restaurante Bar La Playa EU, por el hecho sancionable de "5D. No adopción o violación de los sistemas técnicos para el control de su actividad productora de renta", sustentando en el hecho que "[a]l revisar las facturas expedidas por computador se encuentra que no obedecen a un software de facturación sino que son elaboradas manualmente en un formato Excel diseñado para el efecto", justificando la procedencia de la sanción en la vulneración del artículo 13 del Decreto 1165 de 1996 y el artículo 8º de la Resolución 3878 del 28 de junio de 1996, y concluyendo que "(...)a pesar de estar autorizados para expedir facturas por computador, los documentos que elaboran no obedecen a un software aplicado de facturación sino que la expiden utilizando una plantilla elaborada manualmente por Excel (...)" y que "para que se considere factura por computador, debe obedecer a software de facturación que permita el control fiscal señalado anteriormente, valga decir, que permita automáticamente con el ingreso de la operación, arrojar los

³ Sentencia de 18 de marzo de 2004 Exp. 13751 M.P. Ligia López Díaz. Reiterada en la Sentencia de 7 de diciembre de 2005 Exp. 14451 M.P. Ligia López Díaz.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

18

documentos que soportan la venta, tales como notas de crédito, notas débito, comprobantes de informe diario, y programación por departamentos identificar los bienes y servicios con la tarifa del impuesto sobre las ventas que le corresponda; lo cual no puede predicarse de una factura elaborada en Excel ya que esta herramienta no obedece a las exigencias en los controles técnicos y fiscales que exige la Resolución 3878 de 1996”.

Posteriormente, la DIAN expidió la Resolución Sanción No. 062412013000108 del 6 de septiembre de 2013 contra el contribuyente Restaurante Bar La Playa EU, por el hecho sancionable “5D. No adopción o violación de los sistemas técnicos para el control de su actividad productora de renta”, sustentada en que quien haya sido autorizado para facturar por computador debía cumplir con la totalidad de los requisitos técnicos establecidos en la Resolución 3878 de 28 de junio de 1996, el artículo 13 del Decreto 1165 de 28 de junio de 1996, el artículo 6 de la Resolución 5709 del 20 de septiembre de 1996, la Resolución 3316 del 3 de junio de 1997, el párrafo del artículo 1 de la Resolución 14465 de 28 de noviembre de 2007; y descendiendo al caso concreto dijo:

“(…) en el acta de visita como observación se dejó constancia expresa de que la Factura por Computador No. 1603 expedida por el contribuyente, a saber la última expedida por computador al momento de la visita, era una simple hoja elaborada en Excel, la cual no cumplía en modo alguno con los requerimientos técnicos vigentes exigidos por las Resoluciones 3878 de 1996, 2002 y 3316 de 1997, y en el Decreto 1165 de 1996. En consecuencia, es evidente el incumplimiento de RESTAURANTE BAR LA PLAYA E.U., identificado con el NIT 900.247.218-4, al no haber adoptado los sistemas técnicos de control que le correspondían. Además, consta igualmente en el acta de visita de facturación que se le dio la oportunidad de pronunciarse sobre ello en la diligencia y este guardó silencio. Por último, con ocasión de la oportunidad para dar respuesta al pliego de cargos, tampoco se acreditó ni siquiera mínimamente que el software empleado efectivamente cumpliera con algunas de las exigencias de ley para que se consideraran empleados efectivos sistemas técnicos de control en el desarrollo de la actividad productora de renta.

Además, para confirmar la omisión del contribuyente en el empleo o activación de los sistemas técnicos de control que le correspondían, debe tenerse en cuenta que ni siquiera mantenía en el establecimiento a disposición de la DIAN el comprobante de informe diario, pues de ello quedó expresa constancia en el acta de visita de facturación.”

La anterior argumentación fue reiterada en la Resolución No. 062362014000016 del 26 de septiembre de 2014, que confirmó la resolución sanción No. 62412013000108 del 6 de septiembre de 2013.

De los antecedentes anotados, se tiene que, al momento de realizar la visita de facturación, se le indicó al contribuyente que el hecho que generaba el incumplimiento del sistema técnico de control se encontraba circunscrito a que no se poseía licencia de software. En este sentido fue que se interrogó al contribuyente, en el entendido de si “¿Tiene algo más que agregar a la presente diligencia?” y se advirtió que en la etapa posterior no se podrían aducir explicaciones distintas a las consignadas en el acta, circunstancia que fue puesta de presente por la Administración en los actos que impusieron la sanción.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

19

Del contenido de las normas citadas en el marco jurídico, advierte el Despacho que, tal como lo sostiene la parte demandante, en primer lugar, ni del artículo 1º ni del artículo 8º de la Resolución 3878 del 28 de junio de 1996 sobre "Controles Técnicos y Fiscales sobre la Facturación", normas citadas en el pliego de cargos para justificar la procedencia de la sanción propuesta, se infiere que el hecho que el software de facturación no posea licencia constituye un incumplimiento del sistema técnico de control de la actividad productora de renta.

Para el Despacho, los hechos probados indican que la parte actora se acogió a las disposiciones tributarias y que su intención fue cumplir con las obligaciones relativas a la facturación autorizada, es así, que la factura por computador que originó la sanción impuesta tenía autorización oficial para su expedición, estaba dentro de los rangos autorizados y cumplía los requisitos previstos en el artículo 617 del Estatuto Tributario. Es decir que se sujetó a los controles técnicos adoptados por la DIAN. Por ello, no puede argumentarse válidamente que se "*incumplió (sic) los sistemas técnicos de control exigidos a quienes facturan por computador*", como lo afirma la Administración.

En segundo lugar, advierte el Despacho que en el acta de visita de facturación se dejó constancia que el hecho que presuntamente constituía un incumplimiento del sistema técnico de control, era que el software con el que se elaboraban las facturas por computador no poseía licencia. Sin embargo, la argumentación expuesta por la Administración en el pliego de cargos y los actos demandados para justificar la imposición de la sanción, gira en torno al hecho que las facturas expedidas por computador no obedecían a un software de facturación. Lo anterior, tal como lo afirma la parte demandante, constituye una falta de congruencia entre el presunto hecho sancionable que se determinó en la visita de facturación, con la conducta endilgada en el pliego de cargos y los actos que imponen la sanción, lo cual conlleva a su vez a una vulneración del debido proceso y el derecho de defensa de la parte demandante, puesto que, en la visita de facturación se interrogó al Representante Legal del Restaurante Bar La Playa EU si tenía algo que agregar, referido únicamente al presunto incumplimiento del sistema técnico de control por no poseer licencia de software, pero en la etapa de pliego de cargos y siguientes se fundamenta el incumplimiento del sistema técnico de control de la actividad productora de renta por un hecho distinto al planteado en la visita, siendo situaciones distintas poseer un software de facturación sin licencia y otra no tener un software de facturación, máxime cuando se advirtió que en la etapa posterior no se podrían aducir explicaciones distintas a las consignadas en el acta de la visita de facturación.

Conforme a lo anterior, si bien la Administración justifica la imposición de la sanción en que a pesar de que no era necesario obtener autorización del software de facturación, a partir de la expedición de la Resolución No. 8898 de 1998, sí se requería de un software de facturación, tales argumentos deben ser desestimados, porque el hecho que dio origen al proceso administrativo sancionatorio que se adelantó contra la parte demandante estuvo sustentado en la vulneración de sus derechos fundamentales, pues se reitera, la variación de la conducta determinada como sancionable al momento de realizar la visita de facturación frente a aquella que sustentó el pliego de cargos, vulneró el derecho de defensa del contribuyente, porque desde el inicio de la actuación no se le dieron a conocer los hechos que según la autoridad administrativa constituían la infracción respectiva,



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

20

cercenándosele la posibilidad de defenderse en la visita de facturación, cuando claramente se le indicó que en las etapas siguientes no se podrían aducir explicaciones nuevas.

El argumento expuesto por la parte demandada, referido a que se confirma la omisión del contribuyente en la activación de los sistemas técnicos de control que le correspondían, con el hecho que no conservaba en el establecimiento de comercio, a disposición de la DIAN, el comprobante de informe diario, como lo exige el artículo 8 de la Resolución No. 3878 de 1996; tampoco será estimado por el Despacho, en razón a que en el pliego de cargos que se profirió contra el demandante no hizo referencia a tal situación advertida en la visita de facturación, y por ello, en garantía del derecho de defensa del contribuyente no es dable justificar la imposición de una sanción en hechos que no fueron puestos en conocimiento del presunto infractor y sobre los cuales no se le dio la oportunidad de pronunciarse en el procedimiento administrativo.

También encuentra el Despacho vulnerado el derecho de defensa de la parte demandante con la argumentación dada por la Administración en la resolución que impuso la sanción, pues en la parte motiva de la misma se afirma que en el acta de visita de facturación se *“dejó sentado que la Factura por Computador No. 1603 expedida por el contribuyente, a saber la última expedida por computador para el momento de la visita, era una hoja elaborada en Excel, la cual no había sido emitida a través de un software que garantizara el cumplimiento de las exigencias de los sistemas técnicos de control establecidos para los autorizados para facturar por computador”*; y si se revisa en contenido del acta de visita de facturación que se adelantó el 27 de octubre de 2012, se observa que las únicas observaciones que se incluyeron están relacionadas con que *“[e]l contribuyente se encuentra inscrito régimen común, expide factura por talonario y computador”* y que *“[l]a factura por computador #1603 es una hoja en Excel incumple el sistema técnico de control por cuanto no posee licencia de software”*, por lo que no es cierto que desde la visita de facturación se haya establecido que el contribuyente no contaba con un software de facturación que cumpliera los parámetros exigidos por la DIAN, ya que, se reitera, ello solo fue puesto en conocimiento del contribuyente cuando se expidió el pliego de cargos, correspondiendo entonces lo dicho en la resolución sanción a una interpretación que realizó la Administración de lo consignado en el acta de visita de facturación por el funcionario comisionado para ello, y no en realidad a una observación consignada en tal acta.

En consecuencia, por considerar que el hecho que el software de facturación no posea licencia no constituye un incumplimiento del sistema técnico de control de la actividad productora de renta, y que en el procedimiento administrativo sancionatorio adelantado contra el Restaurante Bar La Playa EU se vulneró el derecho de defensa del contribuyente, el Despacho accederá a las pretensiones de la demanda y se relevará del estudio de los demás cargos de nulidad, por razones de economía procesal.

Sobre la condena en costas

En virtud de lo establecido en el artículo 188 del CPACA, por tratarse de un proceso en el que se ventila un interés público, tal como es el cumplimiento de la legislación tributaria, el Despacho no condenará en costas a la parte vencida.



REPUBLICA DE COLOMBIA
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CARTAGENA

RESTAURANTE BAR LA PLAYA EU Vs. DIAN
RAD: 13-001-33-33-012-2015-00083-00

21

Sobre el remanente de los gastos ordinarios del proceso

En consideración a que la parte demandante ha consignado la suma de Cuarenta Mil Pesos M/Cte. (\$ 40.000.00) m/Cte⁴, a fin de cubrir todos los gastos procesales que se generaran a lo largo del trámite procesal, se tiene que a la fecha de la presente providencia, se generaron gastos en el presente proceso solo por la suma de Dieciséis Mil Doscientos Pesos M/Cte. (\$ 16.200.00), por lo que previa solicitud del demandante, se ordenará la devolución de dichos remanentes los cuales equivalen a la suma de suma de Veintitrés Mil Ochocientos Pesos M/Cte. (\$23.800.00) m/Cte.

En mérito de lo anteriormente expuesto, el Juzgado Doce Administrativo Oral del Circuito Judicial de Cartagena de Indias, administrando justicia en nombre de la República, y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones No. 062362014000016 del 26 de septiembre de 2014 y No. 062412013000108 de fecha 6 de septiembre de 2013, por medio de las cuales la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena impuso al contribuyente RESTAURANTE BAR LA PLAYA E.U., sanción pecuniaria por valor de catorce millones seiscientos ochenta y un mil pesos (\$14.681.000).

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, se declara que el RESTAURANTE BAR LA PLAYA E.U. no está obligado a cancelar las sumas impuestas por la entidad demandada.

TERCERO: Sin condena en costas.

CUARTO: Deberá darse cumplimiento a la sentencia en los términos de los artículos 192 del CPACA.

QUINTO: Previa solicitud, devuélvase a la sociedad demandante por intermedio de su apoderado judicial, el remanente de los gastos ordinarios del proceso los cuales corresponden a la suma de Veintitrés Mil Ochocientos Pesos M/Cte. (\$ 23.800.00) m/Cte.

SEXTO: Una vez ejecutoriada la presente sentencia, expídase copia auténtica para su cumplimiento y archívese el expediente.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


LEIDYS LILIANA ESPINOSA VALEST
Jueza

⁴ Ver folios 223 a 225 del expediente.

Handwritten text, possibly a signature or date, located in the lower center of the page.