



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 25 de julio de 2007
CTCP N° 114 / 2007

Doctor:

00000000000000000000000000000000

00000000000000000000000000000000

00000000000000000000000000000000

Bogotá, D.C.

REFERENCIA:

FECHA DE LA CONSULTA....:	Radicada en el CTCP el 23 de mayo de 2007
N° DE RADICACIÓN CTCP...:	00245
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	Presentada Directamente
TEMAS.....:	Habilitación de factura previamente anulada.

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta presentada conforme se detalla en la referencia, no sin antes precisar lo siguiente:

La misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública creado por la Ley 43 de 1990, es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario, la resolución de conflictos técnicos entre Contadores Públicos y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional.

Es por ello que se contempla entre sus funciones servir como organismo público consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la contaduría pública y del desarrollo del ejercicio profesional, competencia que se concreta primordialmente a través de responder a solicitudes fundadas en el ejercicio del derecho de petición de los particulares, de solicitudes de opinión o concepto de los organismos del Estado o como producto de la designación jurisdiccional de auxiliares de la justicia en calidad de peritos.



Es por ello que la respuesta que en los párrafos que se presentarán más adelante, corresponde a estirpe diversa a la cual hace referencia la entidad consultante en lo tocante al *“Deber de Atender Requerimientos”* consagrado en el Artículo 686 del Estatuto Tributario en el cual se expresa que *“Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la Administración de Impuestos, cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos.”*

En efecto, la norma citada, así como las disposiciones complementaria y reglamentarias a las cuales se alude en la consulta, hacen referencia a deberes emanados de actos administrativos dictados con el carácter de requerimiento dirigido a particulares, contribuyentes o no, sometidos a la autoridad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que deben brindar información de los hechos económicos de su conocimiento que pueden tener efectos en el ámbito tributario y que se enmarcan en el marco de debido proceso, deberes que resultan claramente diferenciables de los que, en calidad de órganos consultivo del Estado y los particulares, recaen en el Consejo Técnico y que sirven de base para presentar los asertos que adelante se exponen.

Hecha la antecedente precisión, absuelve el Consejo Técnico la consulta en la cual se plantea:

CONSULTA (Textual):

“EN EJERCICIO DE LAS FACULTADES CONFERIDAS POR LOS ARTÍCULOS 684, 686 Y 688 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, 37, 39 DEL DECRETO 1071 DE 1999, 31 Y 35 DEL DECRETO 1265 DE 1999, 53 DE LA RESOLUCIÓN 1618 DE 2006, RESOLUCIÓN 359 DE 2005, CORDIALMENTE SOLICITO A USTEDES EL SIGUIENTE CONCEPTO:

CONCEPTO TÉCNICO SOBRE SI UNA FACTURA ANULADA, POSTERIORMENTE SE PUEDE HABILITAR CON UNA NOTA QUE MENCIONA EL LEVANTAMIENTO DEL SELLO DE ANULADO; EN DONDE ADEMÁS SE ADICIONAN CONCEPTOS Y VALORES FACTURADOS; POR LO QUE PARA DETERMINAR SU VALOR REAL ES NECESARIO SUMAR LAS 2 ANOTACIONES.”

RESPUESTA:



El Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, en su artículo 123 dispone:

“ARTICULO 123 — SOPORTES: Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.” (Resaltados no presentes en el texto original)

Para documentar el hecho económico de la venta, el documento idóneo constitutivo de soporte inequívoco de la misma, es precisamente la factura comercial cuya expedición obligatoria se colige de lo ordenado por el Artículo 944 del Código de Comercio en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 944: El comprador tiene derecho a exigir del vendedor la formación y entrega de una factura de las mercaderías vendidas con indicación del precio y de su pago total o de la parte que hubiere sido cancelada (...).”

Precisamente esta disposición soporta los mandatos consagrados por el Estatuto Tributario en el Artículo 771-2, conforme al cual se establece que para la procedencia de costos y deducciones se requerirá de facturas con el lleno de los requisitos que allí se mencionan, y en los artículos 615 y 618 *ibídem*, los cuales determinan la obligación, de vendedor y comprador, de expedir y exigir la factura de venta, todo lo cual conduce a considerar que, tributariamente, se requiere de una factura de venta para la procedencia del costo o gasto.

La importancia de los soportes en la contabilidad de los entes económicos es indiscutible, a la luz de las disposiciones que respecto a ellos, incluida la factura, consagran disposiciones como las que a continuación destacamos:



El Artículo 53 del Código de Comercio dispone:

“ARTÍCULO 53: En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden.

*El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. **A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen.**” (Resaltados no presentes en el texto original)*

El artículo 124 del comentado Decreto 2649 de 1993 señala:

“ARTICULO 124 — COMPROBANTES DE CONTABILIDAD: Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquél donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.

Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.

(...).” (Resaltados no presentes en el texto original)

Como puede apreciarse con las disposiciones legales transcritas, que naturalmente no son todas las que existen, el soporte es un documento esencial para la existencia del comprobante de contabilidad que a su turno es requisito previo *sine qua non* del registro de cualquier operación del ente económico: por lo tanto, se puede asegurar que el soporte contable es el documento originario que justifica la emisión de un comprobante de contabilidad, que explica la operación que este representa y hace parte integral del mismo. Debe conservar y correr la misma suerte del comprobante, es decir es parte de la contabilidad del ente económico.

No sobra recordar que la contabilidad tiene por objetivo preponderante reflejar la realidad económica y debe atender a esa realidad antes que a la forma, como se infiere de la mandatoria sujeción al Principio de Esencia sobre Forma consagrado en el Artículo 11 del Decreto 2649 de 1993, de tal manera que, en todo caso, debe revelarse y reflejarse esa realidad, buscando garantizar la fidelidad, realidad y



soportes que evidencien en cada caso dicha realidad.

Desde el punto de vista de la normatividad contable, es evidente la necesidad de realizar los registros guardando el debido orden cronológico en el cual se realizan los hechos económicos, tal como se percibe con claridad de la lectura del Artículo 56 del Decreto 2649 de 1993, que, al referirse a la forma en que deben concretarse los asientos contables, señala:

“ARTICULO 56 — ASIENTOS: Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

*Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes. **Las operaciones deben registrarse cronológicamente.** Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se hubieren realizado.*

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.” (Resaltados no presentes en el texto original)

En este mismo sentido el Artículo 123 ejusdem,

ARTÍCULO 123 — SOPORTES: Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

*Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, **conservarse archivados en orden cronológico** y de tal manera que sea posible su verificación.*

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.



Esta mandatoria sujeción a las reglas de la cronología para la realización de los registros contables y la conservación de los documentos que soportan la información financiera, impone la necesidad de reconocer cada hecho económico sobreviviente con nuevos soportes y comprobantes que se registren y archiven atendiendo a las reglas en comento, de forma tal que los soportes o comprobantes que ya fueron registrados y archivados permanezcan de la forma en la cual se crearon y como reflejo fidedigno de la transacción realizada, sin que deban sufrir modificaciones o alteraciones que la buena práctica contable proscribe en todo momento.

Así pues, no resulta procedente desde el punto de vista de la técnica contable, darle nueva vida a una factura que ya había sido cancelada en su oportunidad y en esas condiciones debió ser reconocida y archivada.

En refuerzo de lo anterior, dado que la factura comercial surge de la celebración de actos o contratos de particulares y comerciantes, conviene analizar los principios que orientan su formación y al efecto, el Artículo 822 del Código de Comercio puntualiza:

“ARTÍCULO 822: Los principios que gobiernan la formación de los actos y contratos y las obligaciones de derecho civil, sus efectos, interpretación, modo de extinguirse, anularse o rescindirse, serán aplicables a las obligaciones y negocios jurídicos mercantiles, a menos que la ley establezca otra cosa.

La prueba en derecho comercial se regirá por las reglas establecidas en el Código de Procedimiento Civil, salvo las reglas especiales establecidas en la ley.” (Resaltados no presentes en el texto original)

Se infiere entonces de la disposición que antecede, que para extinguir, anular o rescindir la obligación soportada por una factura son aplicables los principios que gobiernan su formación, lo que se expresa comúnmente con el conocido aforismo según el cual, *“en derecho, las cosas se deshacen de la misma manera como se hacen”*.

Así pues, salvo en el caso especial de ventas que requieren de formalidades especiales para concretar la tradición, como ocurre con el caso de inmuebles, vehículos y naves que requieren escritura pública para tal fin, generalmente la compraventa es un contrato consensual, vale decir, que se perfecciona con el consentimiento de los contratantes y la entrega del bien o servicio, conclusión que aparece de lo establecido por el Artículo 824 del citado Estatuto Mercantil en el cual



se lee:

“ARTÍCULO 824: Los comerciantes podrán expresar su voluntad de contratar u obligarse verbalmente, por escrito o por cualquier modo inequívoco. Cuando una norma legal exija determinada solemnidad como requisito esencial del negocio jurídico, éste no se formará mientras no se llene tal solemnidad.”

Conforme al Principio de Consensualidad expuesto, la voluntad de los contratantes intervinientes en el negocio que dio origen a la factura, expresada por escrito o por cualquier modo inequívoco, puede orientarse a la anulación de dicho documento, como consecuencia inexorable de la terminación o rescisión del contrato que la originó y al cual sirvió de soporte.

Sobre este particular aspecto resulta relevante considerar el inciso final del Artículo 944 del Código de Comercio que meridianamente estipula:

“...No reclamándose contra el contenido de la factura, dentro de los tres días siguientes a la entrega de ella, se tendrá por irrevocablemente aceptada.”

Esta disposición, claramente orientada a garantizar la seguridad comercial y jurídica de las transacciones, consagra una presunción que impide al comprador retractarse unilateralmente del negocio cuando pasados tres días de recibir la factura, no ha formulado reclamos, operando sobre él documento una aceptación irrevocable que sólo podrá derribarse con el acuerdo expreso del vendedor.

Con base en el citado Principio de Consensualidad, podría inferirse que, en tanto no exista prohibición normativa expresa, en el caso de una factura previamente anulada, en otras palabras, cuando se ha dado por terminado o rescindido el contrato que a ella dio origen, por expresión inequívoca consensual de las partes, podría revivirse, levantando las notaciones de anulación o por cualquier otro medio que de ello de fe. Sin embargo, tal práctica no parece coherente con la seriedad que debe caracterizar al *buen hombre de negocios*, a la vez que se traduce en fuente de incertidumbre e inseguridad jurídica y comercial indeseables que, como ya se vio, la normatividad comercial proscribía para este y diversos aspectos más en consonancia con los principios que inspiran el Régimen Legal Colombiano en sus diferentes áreas.

Adicionalmente, estima el Consejo Técnico que en la realidad económica que se pretende exponer en la información financiera cuando se acuerda la terminación o rescisión de un contrato y la consecuente anulación de una factura, se produce



indiscutiblemente un hecho económico, de la misma manera que cuando se opta por revivir tal negocio y la consecuente factura, surge un nuevo hecho económico que va aunado a la aparición de un nuevo negocio jurídico aparte, dado que resulta impensable prohiar la presencia de una interminable cadena de acuerdos y retractaciones cobijadas bajo la apariencia de un solo negocio jurídico soportado en un único documento.

De esta manera, cada negocio jurídico y su correlativo hecho económico relevante en el ámbito contable, tiene su principio en el acuerdo de las voluntades y finaliza, bien con la ejecución del contrato, bien con su terminación o rescisión, de suerte que en casos como el consultado, lo aconsejable sería concretar y documentar un nuevo negocio soportado en una nueva factura, en reemplazo del levantamiento del sello de anulación impuesto a la factura original como expresión del acuerdo de no llevar a cabo el negocio.

Ello es particularmente evidente en el caso de marras, si se tiene en cuenta que no solo se pretende revivir un negocio ya terminado o rescindió, sino que el nuevo negocio responde a condiciones comerciales distintas que llevaron, incluso, a anotaciones adicionales que las reflejasen, adicionando el objeto y modificando los precios del negocio inicial, con lo cual se evidencia que verdaderamente se trata de transacciones diferentes en las cuales solo permanecen comunes las partes contratantes.

No sobra puntualizar que preciso es separar el ambiente contable del tributario pues en el caso consultado, desde la perspectiva tributaria, no analizada por razones de competencia por el Consejo Técnico, deberán tenerse en cuenta las disposiciones del Estatuto Tributario cuya interpretación y aplicación corresponde precisamente a la entidad consultante.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 24 de julio de 2007 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

CTCP N° 114 / 2007
25 de julio de 2007 - 07:13
Página 9 de 9

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/g.r.b

C:\Documents and Settings\CONSEJO4\Mis documentos\~ G R B - CTCP\~
APROBADOS\2007-07\114 DIAN AL GRANDES CONTRIB - Fernando
I Beltran (Habilitación de factura anulada).doc
26/07/2007 11:13