

CONCEPTO 011511 int 1037 DE 2024

(junio 13)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 14 de junio de 2024>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	Tributario
Banco de Datos	Facturación Electrónica
Problema Jurídico	Como antecedente se expone el siguiente supuesto fáctico: La autoridad tributaria realiza una visita a un contribuyente obligado a facturar y evidencia que está incurriendo en dos conductas sancionables a saber: (i) no facturar la totalidad de las operaciones y (ii) emitir la factura sin el lleno de requisitos. En ese contexto, se formula el siguiente problema jurídico: ¿Se debe adelantar un proceso sancionatorio por cada una de las conductas descritas?
Tesis Jurídica	Sí. Las sanciones establecidas en los artículos 652 y 657 del Estatuto Tributario (E.T.) proceden respecto de hechos diferentes e independientes, frente a los cuales la Administración Tributaria puede adelantar procesos sancionatorios independientes y, en consecuencia, el contribuyente obligado a facturar puede adelantar actuaciones procesales también diferentes e independientes.
Descriptorios	Principio de “non bis in idem” Sanción aplicable por no facturar o facturar sin cumplimiento de requisitos
Fuentes Formales	ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 652 ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 657 ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 640

Extracto

En el marco de lo previsto en el artículo [55](#) del Decreto 1742 de 2020 en concordancia con el artículo [7-1](#) de la Resolución DIAN 091 de 2021, este Despacho es competente para proferir conceptos individuales^[1]. Sin embargo, estos no se refieren a asuntos particulares y concretos.

PROBLEMA JURÍDICO

Como antecedente se expone el siguiente supuesto fáctico: La autoridad tributaria realiza una visita a un contribuyente obligado a facturar y evidencia que está incurriendo en dos conductas sancionables a saber: (i) no facturar la totalidad de las operaciones y (ii) emitir la factura sin el lleno de requisitos.

En ese contexto, se formula el siguiente problema jurídico: ¿Se debe adelantar un proceso sancionatorio por cada una de las conductas descritas?

TESIS JURÍDICA

Sí. Las sanciones establecidas en los artículos [652](#) y [657](#) del Estatuto Tributario (E.T.) proceden

respecto de hechos diferentes e independientes, frente a los cuales la Administración Tributaria puede adelantar procesos sancionatorios independientes y, en consecuencia, el contribuyente obligado a facturar puede adelantar actuaciones procesales también diferentes e independientes.

FUNDAMENTACIÓN

El artículo [652](#) del E.T.^[2] establece la sanción por expedir facturas sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales a), h), e i) del artículo [617](#) del ET., correspondiente al uno por ciento (1%) del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos (sin exceder 950 UVT). En caso de que llegare a presentarse reincidencia, se dará aplicación a lo previsto en el artículo [657](#) ibidem.

Por su parte, el artículo [657](#) del E.T.^[3] establece la sanción de clausura de establecimiento de comercio, en diferentes casos, entre ellos, cuando el contribuyente obligado a facturar:

1. No expida factura o documento equivalente, estando obligado a ello; o
2. cuando la factura se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), o g) del artículo [617](#) del ET.; o
3. cuando se reincida en la expedición de la factura sin el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales a), h), o i) del mismo artículo [617](#) del E.T.

Para los casos señalados anteriormente, la ley prevé como sanción el cierre del establecimiento de comercio por el término de tres (3) días.

Como se observa, los artículos [652](#) y [657](#) del Estatuto Tributario (E.T.) establecen sanciones que proceden respecto de hechos sancionables diferentes e independientes.

En ese sentido, no se pueda interpretar que el hecho de no facturar o de facturar sin el lleno de requisitos se trata de un mismo hecho sancionable al que se le imponen dos sanciones; por el contrario, se reitera, se trata de hechos independientes y para cada uno de ellos se prevé una sanción específica en el Estatuto Tributario.

Adicionalmente, es preciso tener en cuenta que cada sanción tiene una forma diferente de ser discutida. Contra la resolución que impone la sanción prevista en el artículo [652](#) del ET, procede el recurso de reconsideración previsto en el artículo [720](#) ibidem, y deberá ser interpuesto dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la resolución; por su parte, contra la resolución que impone la sanción por clausura del establecimiento procede el recurso de reposición previsto en el artículo [735](#) del ET, dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación de la resolución.

Por lo anterior, no es de recibo argumentar la supuesta imposición de doble sanción respecto de un mismo hecho sancionable. En ese sentido se pronunció la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en Sentencia No. 25491 de 2021, donde se indicó: Debe tenerse en cuenta que el principio non bis in ídem busca evitar que se sancione a un contribuyente por una misma conducta, cualquiera que sea la denominación jurídica que tenga. Entonces, si la sanción se origina por hechos diferentes respecto de los cuales la norma contempla una sanción independiente, no hay lugar a la violación de dicho principio (...)". (Subrayado fuera del texto).

Tampoco es de recibo el entendimiento según el cual, ante la imposición de la sanción de cierre del establecimiento comercial no procede la imposición de la sanción del artículo [652](#) del ET o

viceversa. Lo anterior, toda vez que admitir dicho entendimiento implicaría (i) subsumir una sanción en otra; y (ii) desconocer la independencia que la norma tributaria previó respecto de cada hecho sancionable y su respectiva consecuencia.

Como punto adicional, es importante mencionar que según el párrafo 3° del artículo [640](#) del E.T., para la sanción prevista en el numeral 1° del artículo [657](#) del E.T., no será aplicable el principio de proporcionalidad ni el de gradualidad. Por ende, es claro que la sanción del cierre del establecimiento no podrá ser disminuida, o dejar de aplicarse, o ser aplicada por un término inferior de tiempo al que establece la norma.

Así las cosas, es relevante considerar el hecho de que la Administración Tributaria conoce acerca de la conducta sancionable y, por ende, debe ejercer la facultad - obligación de sancionar cada una de las conductas, con base en las normas aplicables, una vez verificado objetivamente el hecho sancionable.

Con base en lo expuesto, se considera que en los eventos donde concurren hechos sancionables que den lugar a la imposición de las sanciones previstas en los artículos [652](#) y [657](#) del ET, sería procedente proferir un (1) pliego de cargos para cada una de las conductas objeto de sanción, con el fin de garantizar la independencia entre ambas sanciones y la independencia en la cuerda procesal que se siga en cada proceso sancionatorio, lo que además garantizará de manera evidente el derecho de contradicción y defensa del contribuyente obligado a facturar respecto de cada conducta endilgada.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” -“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

1. Numeral 20, Artículo [55](#), Decreto 1742 de 2020.

2. “Artículo [652](#) E.T. Sanción por expedir facturas sin requisitos. Quienes estando obligados a expedir facturas, lo hagan sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales a), h), e i) del artículo [617](#) del Estatuto Tributario, incurrirán en una sanción del uno por ciento (1%) del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales, sin exceder de 950 UVT. Cuando hay reincidencia se dará aplicación a lo previsto en el artículo [657](#) del Estatuto Tributario. Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de diez (10) días para responder. Parágrafo. Esta sanción también procederá cuando en la factura no aparezca el NIT con el lleno de los requisitos legales”.

3. “Artículo [657](#) E.T. La Administración Tributaria podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio y, en general, del sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda “CERRADO POR LA DIAN” en los siguientes casos: 1. Por un término de tres (3) días, 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), o g) del artículo [617](#) del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en los

literales a), h), o i) del citado artículo. (.) Parágrafo 2. 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. Salvo lo previsto en el numeral 3 de este artículo, la sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento en sede administrativa. (...). Parágrafo 6. En todos los casos, si el contribuyente objeto de esta sanción se acoge y paga la siguiente multa, la Administración Tributaria se abstendrá de decretar la clausura del establecimiento, así: Para efectos de lo dispuesto en el numeral 1, una sanción pecuniaria equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos operacionales obtenidos en el mes anterior a la fecha en que incurrió en el hecho sancionable. (...).”



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Compilación Jurídica de la UAE-DIAN

ISBN 978-958-53111-3-8

Última actualización: 2 de julio de 2024

DIAN®