



Area del Derecho

CONCEPTO 011511 int 1037 DE 2024 JUNIO 13

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

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 **des**critas?

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.

▼ **Descriptores**

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<sup>1</sup>. 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 **des**critas?

### 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.<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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](http://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 ícono **de** "Normatividad" –"Doctrina", dando click en el link "Doctrina Dirección **de** Gestión Jurídica".

<sup>1</sup> Numeral 20, Artículo 55, Decreto 1742 **de** 2020.

<sup>2</sup> "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. Párrafo. Esta sanción también procederá cuando en la factura no aparezca el NIT con el lleno **de** los requisitos legales".

<sup>3</sup> "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. (...)."